Miroslaw Kovarik

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LE WIRTSCHAFTSPRÜFER

Paris 1962

collection HERMES

éditions Cujas

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41538112_0010

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LE WIRTSCHAFTSPRÜFER

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES
ET LE WIRTSCHAFTSPRÜFER

Miroslaw KOVARIK
Docteur en Droit

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LE WIRTSCHAFTSPRÜFER

Préface de

J. HÉMARD

Professeur à la Faculté de Droit
et des Sciences Economiques de Paris
Doyen honoraire de la Faculté de Droit de Lille

Prix du doyen Georges Ripert

ÉDITIONS CUJAS
19, rue Cujas
PARIS (V°)

Miroslav KOVARIK
Docteur en Droit

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LE WIRTSCHAFTSPRÜFER

UNIV.
LEIDEN
BIBL.

ÉDITIONS CUJAS
19, rue Cujas
PARIS (V^e^)

PRÉFACE

L'ouvrage de M. Kovarik constitue un important travail de comparaison entre les commissaires aux comptes français et les Wirtschaftsprüfer allemands. Grâce à de nombreux contacts avec ces derniers et leurs organisations professionnelles, l'auteur a pu présenter avec clarté et exactitude leur statut et leurs attributions dans le dernier état de la législation et de la réglementation de la République fédérale, état que n'a d'ailleurs pas modifié la loi du 6 septembre 1965 réformant le droit des sociétés par actions.

Après avoir montré que ces deux organes extérieurs de contrôle des sociétés par actions étaient comparables sans pouvoir être assimilés, en particulier parce que leur mandat n'émane pas des mêmes personnes dans les deux pays, l'auteur étudie dans une première partie l'objet et l'origine du contrôle dans les sociétés par actions allemandes et françaises. Il expose d'abord les règles générales des systèmes comparables puis les droits des actionnaires en matière de contrôle, en terminant par leur droit de nommer les organes extérieurs de contrôle.

La seconde partie est consacrée à la mise en œuvre du contrôle extérieur dans les sociétés françaises et allemandes par actions. Les commissaires et les Wirtschaftsprüfer sont présentés dans leur condition actuelle, leur origine est précisée avec les sources légales. Puis sont étudiés leur domaine d'activité, les conditions mises à leur choix, leur rémunération et leur obligation au secret professionnel. Un examen très détaillé de l'organisation professionnelle des Wirtschaftsprüfer montre que celle des commissaires aux comptes est inexistante par comparaison. Les droits et devoirs de ces organes dans l'accomplissement de leur mission de contrôle des sociétés font apparaître des différences importantes entre eux, de même que la nature juridique de leur mission et leur responsabilité civile et pénale. Une conclusion est consacrée aux perspectives d'avenir, particulièrement dans le cadre du Marché Commun et les projets de réforme, tant en Allemagne qu'en France, sont examinés en détail.

Cet ouvrage présente le très grand mérite d'être une véritable étude de droit comparé car l'auteur ne se borne pas à présenter juxtaposées les questions qu'il envisage concernant commissaires aux comptes et Wirtschaftsprüfer. Après l'exposé de chaque question particulière, il faut ressortir les traits principaux dans lesquels se manifestent ressemblances ou différences et conclut de façon précise sur elles. Aussi son travail, vigoureux et bien conduit, présente-t-il un intérêt particulier au moment où on se préoccupe en France de réformer le droit des sociétés par actions et surtout d'informer et de protéger les actionnaires : il est essentiel de connaître avec précision le régime appliqué dans un des plus importants Etats de la Communauté Economique Européenne et, à cet égard, l'ouvrage de M. Kovarik rendra les plus précieux services.

Thèse de doctorat qui a obtenu la plus haute mention et a reçu un prix de la Faculté de Droit et des Sciences économiques de Paris, cet ouvrage a pu être imprimé grâce à une subvention du ministère de l'Education Nationale, qu'il méritait par l'intérêt qu'il présente. Sans doute, fut-elle soutenue en 1962 et elle expose donc le sujet dans son état d'alors, qui est d'ailleurs inchangé pour les Wirtschaftsprüfer. En France au contraire, le projet de réforme des sociétés commerciales, s'il n'est pas devenu une loi applicable comme le projet allemand, a subi d'importantes modifications depuis son dépôt par le Gouvernement en 1964. Une pièce maîtresse en était la réforme du commissariat aux comptes, les pouvoirs des commissaires étant accrus dans l'intérêt des actionnaires et l'organisation de la profession devant être établie sur les bases les plus sérieuses. Mais le projet voté par l'Assemblée Nationale le 11 juin 1965 a déjà apporté à ce régime des modifications contraires à l'esprit du projet, en particulier en rejetant la fixation des honoraires des commissaires par voie réglementaire. Surtout, ce projet adopte une seconde forme pour la société anonyme, tendant à un rapprochement avec le système allemand de la loi de 1937, sans l'adopter entièrement, et dote cette forme d'un comité de direction et d'un conseil de surveillance. Par contre, la mission des commissaires aux comptes est entièrement maintenue et on peut se demander s'il n'en résultera pas des difficultés, pour ne pas dire des conflits. Aussi bien, le commissaire aux comptes et le conseil de surveillance auront un même pouvoir d'investigation — ce qui se conçoit en droit allemand puisque l'Abschlussprüfer n'a ce pouvoir que lors de l'établissement du règlement de comptes annuel. D'autre part, l'Abschlussprüfer n'a aucun contact avec l'assemblée générale des actionnaires, à la différence du commissaire aux comptes — ce qui se conçoit puisqu'en droit français il est nommé par elle. Et la question se pose aussi de savoir qui va approuver en définitive les comptes de l'exercice social : le conseil de surveillance — solution allemande — ou l'assemblée générale — solution française actuelle. L'ouvrage de M. Kovarik peut permettre de se rendre compte des données différentes du contrôle en Allemagne et en France et d'éviter les inconvénients signalés.

On voit qu'il n'est pas facile d'introduire une institution étrangère sans tenir compte du contexte dans lequel elle est appelée à fonctionner — et les observations ci-dessus faites ne sont pas les seules qui devraient l'être à propos de cette seconde forme de société anonyme. Ce n'est certainement pas ainsi qu'on parviendra à l'harmonisation des législations européennes et il nous paraîtrait préférable de s'engager dans la voie proposée par le Gouvernement français en mars 1965 à la Commission de la Communauté Economique Européenne, à savoir la création de sociétés commerciales de statut européen. La crise que traverse actuellement le Marché Commun peut décevoir bien des légitimes espérances mais il semble que ce soit une raison de plus pour poursuivre l'œuvre d'harmonisation esquissée par le projet de directive de la Commission de Bruxelles sur la coordination des garanties exigées des sociétés.

J. HEMARD,

Professeur à la Faculté de Droit et des Sciences économiques de Paris
Doyen honoraire de la Faculté de Droit de Lille

TABLEAU DES PRINCIPALES ABREVIATIONS

A.N.S.A.	Association nationale des sociétés par actions.
B.B.	Betriebs-Berater.
BGBI.	Bundesgesetzblatt.
BGHZ.	Entscheidungen des Bundesgerichtshof in Zivilsachen.
D. (D.P. ; D.H. ; D.A.)	Dalloz (périodique, hebdomadaire, analytique).
D.B.	Der Betrieb.
Gaz. Pal.	Gazette du Palais (journal) et Recueil de la Gazette du Palais.
Gaz. soc. et dr. fin	Gazette des sociétés et du droit financier.
H.R.R.	Höchstrichterliche Rechtsprechung.
J.C.P.	Jurisclasseur périodique (Semaine juridique).
J. (Journ.) Soc.	Journal des sociétés.
RGBI	Reichsgesetzblatt.
R.G.Z.	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen.
Rev. Cie Comm.	Revue de la Compagnie des commissaires agréés par la Cour d'appel de Paris.
Rev. Fiduc.	Revue Fiduciaire.
Rev. Soc.	Revue des sociétés.
Rev. trim. dr. civ.	Revue trimestrielle de droit civil.
Rev. trim. dr. comm.	Revue trimestrielle de droit commercial.
S.	Recueil Sirey.
U.E.C.	Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers.
WP	Wirtschaftsprüfer.

INTRODUCTION

Nécessité de dégager un critère de comparaison
Notion de contrôle de sociétés en général
Position de la question

1. Comme tout corps social vivant, la société commerciale a besoin, pour vivre et prospérer, d'une organisation structurelle.

Or, il semblerait de prime abord séduisant d'essayer de transposer sur le plan de l'organisation des sociétés de droit commercial la division tripartite des pouvoirs empruntée à Montesquieu (1) et de parler, *mutatis mutandis*, du *pouvoir d'administration*, du *pouvoir de délibération* et du *pouvoir de contrôle* en matière de sociétés commerciales.

A ces trois pouvoirs répondraient alors trois organes sociaux divers qui, en France, dans des *sociétés* par actions s'appellent respectivement :

— *le Conseil d'administration* (+ le président-directeur général (2) dans les sociétés anonymes),

— *le Conseil de surveillance* (dans une commandite par actions), et,

— *l'Assemblée générale* (dans ces deux types de sociétés par actions).

En Allemagne, ce sont le *Vorstand* (la direction), le *Aufsichtsrat* (le Conseil de surveillance) et la *Hauptversammlung* (l'Assemblée générale) d'une *Aktiengesellschaft* (société par actions) ou d'une

(1) Voir MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, texte établi avec une introduction, des notes et des variantes par Gonzague Truc, Paris, 1945 ; voir aussi Jean NOIREL, *La Société anonyme devant la jurisprudence moderne*, préface de R. Roblot, Paris, 1958 nos 333 à 335.

(2) Sur la situation « mal définie » du président-directeur général, voir Jean NOIREL, *op. cit.*, n° 367. Par contre, la situation du président de la direction et du conseil de surveillance d'une société par actions allemande est nettement définie à l'article 70, alinéa 2 et de l'article 92 de l'Aktiengesetz. Le président de la direction dispose d'une voix prépondérante, le président du conseil de surveillance signe les procès-verbaux de séances et de décisions du conseil tout entier, convoque les réunions du conseil mais ne dispose pas d'une voix prépondérante.

Kommanditgesellschaft auf Aktien (société en commandite par actions).

Alors que nous retrouvons en Allemagne ces trois sortes de pouvoir coexistant dans un seul et même type de société (*Aktiengesellschaft*)il n'en est pas de même en France où le conseil de surveillance et le conseil d'administration (avec son président-directeur général) ne se retrouvent pas simultanément dans les sociétés anonymes et dans les sociétés en commandite par actions ; celle-ci ignorant en effet le conseil d'administration, celle-là le conseil de surveillance.

2. Faut-il alors en conclure que les sociétés françaises ne connaissent pas, comme leurs voisines allemandes, un faisceau organique composé de ces trois éléments ?

Nous ne le pensons pas, car la société anonyme aussi bien que la société en commandite par actions sont, en France, toutes deux des sociétés *par actions* qui, additionnées sur le plan fonctionnel de leurs organes, répondent cependant à la division *tripartite* classique des pouvoirs.

Ainsi, il est possible de parler d'une *similitude de l'organisation* structurelle des sociétés par actions françaises et allemandes.

Cette similitude se traduit notamment en matière de contrôle et de surveillance, ces deux activités constituant une fonction sociale distincte du pouvoir d'administration et du pouvoir de délibération.

3. En France, la fonction de contrôle est confiée :

— *au conseil de surveillance* (aux termes de l'article 5 et suivants de la loi du 24 juillet 1867),

— *à tout actionnaire* (en vertu de l'article 12 et de l'article 35 de la loi de 1867) et,

— *à l'assemblée générale* qui « exerce le pouvoir suprême » (3) et dont l'*omnipotence* englobe même le pouvoir de surveillance et de contrôle (articles 27 et suivants de la loi de 1867).

4. *Cette mission appartient en Allemagne* :

— *au conseil de surveillance* (Aufsichtsrat), aux termes de l'article 36 et suivants de la « loi sur les sociétés par actions » du 30 janvier 1937 (Aktiengesetz, en abrégé AktG),

— *à tout actionnaire* en vertu de son droit de s'enquérir et de prendre communication (Auskunftsrecht) aux termes de l'article 112 AktG, et,

— à l'Assemblée générale (Hauptversammlung) qui, aux termes de l'article 104 AktG, accorde ou refuse le quitus au conseil de surveillance et à la direction.

(3) Voir Cour d'appel de Lyon, 12 mai 1952, *affaire Debet, Maillère, Sauzet, Astic et autres*, D., 1952.459. Voir aussi Paris, 24 févr. 1954, *affaire Société aux Galeries Barbès et autres c/ Horovitz*, D., 1954.244, *Rev. Gaz. Pal.*, 1954.1.166 ; et Trib. civ. de Béthune, 14 déc. 1955, dans *Contribution à la gestion moderne des entreprises*, Zurich, 1961, p. 266.

En même temps, le pouvoir de contrôle des entreprises exploitées sous forme d'une société par actions est confié : .

— *en France*, par la loi de 1867, aux commissaires aux *comptes* (4), soit « ordinaires », soit « inscrits » selon que la société contrôlée fait ou ne fait pas appel à l'épargne publique ;

— *en Allemagne*, par la loi de 1937, soit à un ou plusieurs censeurs d'entreprises appelés *Wirtschaftsprüfer*, soit à une société de contrôle d'entreprises appelée *Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*.

5. Ainsi, au lieu d'être concentré dans les mains d'un seul organe — ce qui serait la solution sans doute idéale parce que la plus simple — le pouvoir de contrôle est éparpillé entre les mains des *organes sociaux* (Aufsichtsrat, Hauptversammlung, conseil de surveillance, assemblée générale), des actionnaires et des *organes extra-sociaux* (Wirtschaftsprüfer et commissaires aux comptes).

Donc au lieu d'un seul pouvoir de vérification nous assistons à un *concours de pouvoirs de contrôle* (quis custodiat custodes ?). Il apparaît alors nécessaire d'en indiquer brièvement l'organisation.

6. Le pouvoir de vérification tire son origine aussi bien en France qu'en Allemagne de l'assemblée générale (Hauptversammlung) (5).

Dans les sociétés anonymes françaises, l'*assemblée générale* élit les membres du conseil d'administration, choisit les commissaires aux comptes et leur confie le mandat de vérification.

Dans une société par actions allemande, l'*assemblée générale des actionnaires* élit les membres du conseil de surveillance et celui-ci nomme à son tour les membres de la direction (voir art 75 AktG). La direction *ne choisit pas* le Wirtschaftsprüfer qui est en général désigné par l'assemblée des actionnaires (voir art. 136 AktG) mais lui confie le *mandat de vérification*.

7. La principale différence entre le système français et allemand tient au fait qu'en France, l'assemblée générale des actionnaires choisit et mandate le commissaire tandis que l'assemblée générale d'une société par actions allemande se limite à choisir le Wirtschaftsprüfer qui est investi de son mandat de vérification par la direction. Il en résulte assez paradoxalement que le Wirtschaftsprüfer devient mandataire à l'égard de deux mandants dont l'un, l'assemblée des actionnaires le choisit et l'autre, la direction, lui confie la fonction. Cette anomalie est encore accentuée par le fait qu'en sa qualité de mandataire, le Wirtschaftsprüfer engage sa responsabilité

(4) On les trouve également qualifiés de commissaires de surveillance, commissaires-vérificateurs, organes extérieurs de contrôle, commissaires-censeurs. Cependant la désignation de *censeur* a été défavorablement accueillie par M. Lemoine dans « Les diligences du commissaire de sociétés », art. paru in *Rev. C^ie Comm.*, 1954.107. De même, voir *Contribution à la gestion moderne des entreprises*, Zurich, 1961, p. 121.

(5) Sur l'idée de la suprématie de l'assemblée des actionnaires, voir Otto von Gierke, *Das deutsche Genossenschaftsrecht*, 1954, n^os 1024 à 1026, et l'arrêt *Hibernia* de la Cour suprême du Reich (Reichsgerichtshof) du 8 avril 1908 (*R.G.Z.*, 69, p. 235 à 247). La Cour suprême Fédérale (Bundesgerichtshof) ne s'est pas encore prononcée sur cette question.

aussi bien envers l'assemblée générale qu'à l'encontre de la direction. Ainsi, à plusieurs égards, il est mandataire du chef d'un même et seul mandat confié par deux mandants à la fois ! En France, le mandat du commissaire aux comptes n'a pas cette nature hydride et le commissaire est uniquement au service de l'actionnaire. Mais est-il possible de déduire de sa comparaison avec le mandat du Wirtschaftsprüfer que celui-ci apparaît plutôt comme organe auxiliaire de la direction avec laquelle il est en rapport juridique contractuel ? (6). Il semble qu'il faille y répondre en situant le problème sur le terrain du *fonctionnement d'un système dont la base est le concours même des pouvoirs de contrôle.*

8. En effet, l'impulsion partant de l'assemblée des actionnaires, le pouvoir de contrôle se trouve ainsi transmis par un jeu de *cascade* à d'autres organes, mais non pas, cependant, dans son intégralité : l'assemblée n'abdique pas tous ses pouvoirs de surveillance et la transmission concerne uniquement des pouvoirs de plus en plus spécialisés : elle va, par la gradation ascendante de la qualité et par le rétrécissement de l'étendue des attributs de contrôle, à l'aide des échelons *intermédiaires d'organes sociaux, arriver aux Wirtschaftsprüfer* et aux *commissaires aux comptes* qui, eux, ne disposent que de pouvoirs tout à fait particuliers, pouvoirs supposant une certaine *technicité,* qu'il est impossible de demander à un simple actionnaire. Par conséquent, bien qu'investis de leurs fonctions d'une manière différente, les Wirtschaftsprüfer, aussi bien que les commissaires, sont, en dernière analyse, tous les deux au service de l'assemblée générale.

9. Examinons de plus près ce jeu de transmissions de pouvoirs de contrôle. Si l'assemblée générale est en France la base d'une pyramide qui aboutit directement aux commissaires aux comptes l'assemblée générale en Allemagne est la base d'une autre pyramide qui, avec des étages intermédiaires, aboutit au Wirtschaftsprüfer.

Ainsi, ces deux organes extérieurs de contrôle, issus de la même origine bien que de façon différente méritent d'être comparés.

Mais auparavant, il nous apparaît nécessaire de donner une brève description de l'organisation comptable des sociétés par actions françaises et allemandes ainsi que des droits de l'actionnaire en matière de contrôle et ce afin de bien délimiter le terrain sur lequel portent essentiellement les activités des censeurs d'entreprises allemands et français.

Cette méthode semble s'imposer dès que l'on estime que la *notion de contrôle* est un critère d'appréciation et de comparaison possible entre les deux institutions (7).

(6) Cette question pourrait aussi être liée à celle de savoir si la direction est un organe des actionnaires ou de la société (Unternehmen an sich). Voir à ce sujet, Dr. Rudolf Wiethölter, *Interessen und Organisation der Aktiengesellschaft im amerikanischen und deutschen Recht,* Karlsruhe, 1961, p. 82 à 93.

(7) Sur l'importance de la notion de contrôle dans le droit international privé, voir Henri Batiffol, *Traité élémentaire de Droit International Privé,* Paris, 1955, nos 195 et s.

PREMIÈRE PARTIE

Objet et origine du contrôle dans les sociétés par actions françaises et allemandes

Titre I

Les systèmes comptables français et allemands

CHAPITRE PREMIER

ELEMENTS DE COMPTABILITE

10. Ayant ainsi dégagé un critère d'appréciation commun qui est, à notre avis, celui de la notion de contrôle, essayons de voir à présent *sur quoi* porte ce contrôle.

Une réponse vient tout de suite à l'esprit : le contrôle d'une entreprise exploitée sous forme d'une société commerciale, est orienté essentiellement sur les *éléments contrôlables* de la gestion de cette entreprise.

En résumé, c'est le contrôle comptable et le contrôle de la *gestion sociale* qui s'inscrivent dans le cadre de la *mission de vérifications ordinaires* et *spéciales*.

Néanmoins, cette *notion de contrôle* qui est à l'origine de la *mission de vérification* est aussi à l'origine d'une deuxième série d'attributions des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer qui constituent la *mission d'information de ces organes*.

En effet, la comptabilité des sociétés est le seul moyen de connaître leur situation financière, d'apprécier leur crédit, de renseigner le public et les actionnaires sur la situation de leurs affaires, la gestion de leurs administrateurs et d'informer le fisc, toujours vigilant.

Cependant, pour être bien comprises dans le contexte de l'exposé des droits et devoirs des Wirtschaftsprüfer et des commissaires, *la mission de contrôle comptable* et la *mission d'information sur les résultats des vérifications entreprises* nécessitent quelques remarques préliminaires.

11. Le contrôle comptable porte essentiellement sur la *comptabilité* des entreprises.

Celle-ci peut être définie comme le schéma des opérations économiques dont elle exprime le résultat en chiffres et dont elle permet la récapitulation, voire le contrôle. On peut également la considérer comme une science ayant pour but l'enregistrement en unités monétaires des mouvements de valeurs économiques, la détermination périodique du résultat des entreprises et la conduite plus éclairée des affaires financières, industrielles et commerciales (1).

Matériellement, l'organisation comptable se résume dans la tenue des livres de commerce et des documents comptables tels que correspondance et inventaires. Cette tenue des livres est, soit *obligatoire* (prescrite par la loi), soit *facultative* (recommandée par la science comptable).

Section I

Système comptable français

12. Le *législateur français*, guidé sans doute par le souci d'établir un *système de preuves en matière commerciale* a consacré à cette question tout le Titre deuxième « Des livres de commerce », articles 8 à 17, du Code de commerce (2). Selon ces dispositions, toute personne physique ou morale, ayant la qualité de commerçant doit tenir :

a) *Un livre journal*

« enregistrant jour par jour les opérations de l'entreprise ou récapitulant au moins mensuellement les totaux de ces opérations, à la condition de conserver, dans ce cas, tous documents permettant de vérifier ces opérations jour par jour » ;

b) *Un inventaire* (livre-inventaire)

« fait tous les ans des éléments actifs et passifs de l'entreprise. Sur ce livre d'inventaire est recopié le *bilan* et le compte « *Profits et Pertes* »,

c) *La correspondance reçue et les copies des lettres envoyées.*

Le délai de conservation des livres et documents visés ci-dessus est de 10 ans.

(1) Voir Jean Fourastié, *La comptabilité*, Paris, 1959, p. 9 (Collection « Que sais-je ? »).
(2) Les art. 8 à 11 modifiés par le décret du 22 sept. 1953.

Section II

Système comptable allemand

13. Le système comptable allemand s'est inspiré des mêmes principes que le système français (3). L'obligation de tenir les livres de commerce fait l'objet de la quatrième section du Code de commerce (Handelsgesetzbuch). Aux termes de ses articles 38 à 47, tout commerçant allemand est obligé :

a) de tenir les livres de commerce *ou d'autres documents descriptifs* (dans une langue vivante et écrits en caractères utilisés par une langue vivante, — disposition assez curieuse par rapport à la législations française) (4) ;

b) de dresser un inventaire d'ouverture de ses activités (comprenant un état descriptif et fidèle de ses biens immobiliers, de ses créances et ses dettes, du montant de son avoir comptant et d'autres éléments chiffrés de son patrimoine ainsi que la balance exprimant le rapport entre son avoir et ses dettes) ;

c) de dresser un *inventaire pour chaque exercice écoulé* ;

d) d'établir un *bilan annuel* (en monnaie allemande).

14. Une différence existe cependant entre les dispositions françaises et allemandes. En effet, le commerçant allemand est obligé de signer l'inventaire et le bilan lui-même alors qu'en France, ceux-ci sont cotés et paraphés par le juge ou par le maire et le commerçant n'est pas tenu de les signer lui-même. En revanche, le délai de conservation en Allemagne est aussi de 10 ans.

En outre, les deux systèmes se recouvrent en ce que les codes de commerce français et allemand réglementent également la production des livres ordonnée en justice lors des affaires de partage de successions ou d'autres communautés de biens et lors des faillites.

Section III

Sanction de la non tenue des livres

Sous-Section I. — En France

15. En France, les sanctions de l'obligation de tenir les livres de commerce sont énoncées dans le Code de commerce au Livre

(3) Voir Dr. Herbert Brönner, *Die Bilanz nach Handels-und Steuerrecht*, Stuttgart, 1960.

(4) Voir art. 43, al. 1er du Code de commerce allemand.

troisième « *Des faillites et règlements judiciaires et des banqueroutes* » (5).

En outre, l'absence de tenue de comptabilité ou une tenue irrégulière ou incomplète est sanctionnée par la *banqueroute frauduleuse* (6).

Sous-Section II. — En Allemagne

16. Il en est de même en droit allemand avec cette particularité que, en cas de manquement à l'obligation légale de tenir les livres de commerce, leur destruction, soustraction, dissimulation ou défiguration telle qu'ils ne permettent plus aucun aperçu correct sur la situation patrimoniale, la Konkursordnung (7) (Ordonnance sur les faillites du 10 février 1877 dans la rédaction du 20 mai 1898) déclare que la *banqueroute est frauduleuse* (8) si l'auteur a agi dans le *dessein* de nuire à ses créanciers. Elle est *simple* en l'absence de cette intention (9).

Section IV

La comptabilité et le fisc

17. D'autres dispositions concernant l'organisation comptable des entreprises se trouvent éparpillées dans les textes fiscaux, l'Administration des impôts étant particulièrement curieuse de connaître surtout les bénéfices et leur distribution.

Sous-Section I. — En France

18. En France, le *Code général des impôts* (10) contient de nombreuses dispositions relatives à la comptabilité.

Ainsi, au titre de la fixation du *bénéfice imposable* (B.I.C.), *Régime du forfait*, l'article 52, alinéa 4 et 5 prévoit que :

> « Les contribuables bénéficiant du régime du forfait doivent tenir et représenter à toute réquisition de l'inspecteur ou d'un suppléant... un registre récapitulé par année présentant le détail de leurs achats, appuyé des factures et de toutes autres pièces justificatives. Ceux de ces contribuables dont le commerce concerne ou englobe d'autres opérations que la vente de marchandises, objets, fournitures et denrées... sont tenus d'avoir et de communiquer à

(5) Voir l'art. 614-7-5 et 614-11 : *Banqueroute simple facultative et banqueroute frauduleuse* et l'art. 448, al. 2, 2° et 3° : la *faillite*.

(6) Les points sont prévues à l'art. 402 du Code pénal.

(7) En abrégé K.O.

(8) Voir l'article 239 de la KO. La peine la plus sérieuse est celle de réclusion.

(9) Voir l'art. 240 de la KO. La peine la plus sévère est celle d'emprisonnement.

(10) Rédaction du 11 nov. 1960.

toute réquisition aux agents désignés à l'alinéa précédent un *livre-journal* servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles afférentes à ces opérations ».

En matière *d'imposition d'après le bénéfice réel,* l'article 54 contient les intéressantes dispositions ci-après :

« Les contribuables sont tenus de fournir en même temps que la déclaration..., sur des imprimés établis par l'administration, un tableau des résultats de l'exercice comportant un *résumé des comptes d'exploitation* et de *profits et pertes* et l'indication détaillée des rectifications extra-comptables à opérer en vue d'obtenir le résultat fiscal, le bilan et un relevé des amortissements et des provisions présentés conformément à des modèles qui sont fixés par décret. Ce décret édicte des définitions et des règles d'évaluation auxquelles les entreprises sont tenues de se conformer. Le déclarant est tenu de représenter à toute réquisition de l'inspecteur ou... tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans sa déclaration.

Si la comptabilité est tenue en langue étrangère, une traduction certifiée par un traducteur juré doit être représentée à toute réquisition de l'inspecteur.

Les contribuables... qui ont demandé à être soumis au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel sont tenus de fournir, en même temps que leur déclaration, en sus des renseignements et documents énumérés au présent article, la déclaration... ».

La comptabilité est traitée en termes analogues par les articles 223, alinéa 2 et 223 *quater* (11), relatifs à *l'impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales.*

(Article 223, alinéa 2) : « Les personnes morales et associations passibles de l'impôt sur les sociétés)... sont tenues de fournir en même temps que leur déclaration de bénéfice ou de déficit, outre les pièces prévues à l'article 54 du présent code :

1. Les comptes-rendus et les extraits des délibérations des conseils d'administration ou des actionnaires. Les entreprises d'assurances ou de réassurances, de capitalisation ou d'épargne remettent, en outre, un double du compte-rendu détaillé et des tableaux annexes qu'elles fournissent à la direction des assurances.

2. Un état indiquant, sous une forme qui sera précisée par arrêté ministériel, les bénéfices répartis aux associés...

(Article 223 *quater*) : « Les sociétés et personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés... qui, directement ou indirectement, notamment par *filiales,* possèdent des biens ou droits générateus de dépenses..., doivent faire apparaître distinctement dans leur comptabilités lesdites dépenses et charges, quelle que soit la forme sous laquelle elles les supportent ».

Ces entreprises doivent soumettre chaque année à l'approbation de l'assemblée générale ordinaire de leurs actionnaires ou associés le montant global des dépenses et charges dont il s'agit, ainsi que de l'impôt supporté en raison de ces dépenses et charges ».

(11) Nouveau, rédaction du 1er nov. 1960.

Le même souci de prévision se manifeste, de toute évidence, en ce qui concerne également la *taxe sur le chiffre d'affaires* et les *taxes assimilées* au sujet desquelles l'article 297, alinéa 2, dispose :

« (toute personne assujettie à l'une des taxes prévues au présent titre doit) :

Si elle ne tient pas habituellement une comptabilité permettant de *déterminer son chiffre d'affaires* tel qu'il est défini par le présent titre, avoir un livre aux pages numérotées sur lequel elle inscrit, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations... Chaque inscription doit indiquer la date, la désignation sommaire des objets vendus, du service rendu ou de l'opération imposable...

Le livre prescrit ci-dessus ou la comptabilité en tenant lieu, ainsi que les pièces justificatives des opérations effectuées par les redevables, notamment les factures d'achat, doivent être conservés pendant un délai de trois ans, à compter de la date de la dernière opération... ».

Dans sa tendance à l'exercice d'un contrôle étroit, le Code général des impôts dans son article 269-2 prescrit aux assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, la tenue d'une *comptabilité matière*. Ils doivent suivre distinctement dans leur comptabilité les produits d'achats vendus en l'état à des non assujettis...

La sanction de non présentation des documents (*non tenue de la comptabilité* ?) visés à l'article 52 précité est prévue à l'article 52 *bis* qui édicte à titre comminatoire, une *amende fiscale* (de l'article 1734 du même code). La *rectification d'office* est prévue à l'article 58 qui précise dans son alinéa 2 :

« Lorsque la compabilité produite par les contribuables qui ont opté pour le régime de l'imposition d'après le bénéfice réel n'est pas reconnue *régulière*, le bénéfice imposable est fixé dans les conditions...» (rectification d'office).

La tenue d'une comptabilité *fausse* est sanctionnée, sur le plan fiscal, par les articles 1835 à 1840 du même code (*amende et emprisonnement*).

Sous-Section II. — En Allemagne

19. En Allemagne, le Code des impôts (Reichsabgabenordnung) (12) prévoit dans son article 160 :

« 1) Toute personne astreinte à la tenue des livres et du répertoire en vertu de dispositions autres que fiscales est obligée d'accomplir les obligations que lui imposent ces autres dispositions légales aussi dans l'intérêt de l'imposition fiscale.

2) Quiconque a réalisé des revenus nets établis dans la dernière assiette fiscale et dépassant une certaine limite à déterminer par le

(12) En abrégé RAO, première rédaction du 13 déc. 1919, refondue le 25 mai 1931.

ministre des Finances (du Reich), a l'obligation de répertorier ses revenus et dépenses d'une manière suivie et d'établir tous les ans un tableau comparatif de l'état de son patrimoine. Des allègements sont accordées par les autorités fiscales dans les cas particuliers ; ils sont révocables ».

L'article 162, alinéa 1er du même code reproduit les dispositions de principe du Code de commerce et prescrit que :

« les inscriptions dans les livres doivent être continues, complètes et exactes... sans blancs ni ratures... ».

Signalons encore d'autres dispositions fiscales qui ont une incidence sur le système comptable allemand :

a) *Ordonnance d'application de l'article* 160, *alinéa* 2 *du Code des impôts* (Verordrung zur Durchführung des § 160, Abs, 2 der Reichsabgabenordnung du 24 mars 1932.

b) *Ordonnance sur la tenue d'un répertoire d'entrée de marchandises* (Vorordnung über die Führung eines Wareneingangsbuches) du 20 juin 1935. Son article 1 alinéa 2 précise que :

« sont exempts de l'obligation de tenir un livre d'entrée des marchandises :

1. Les industriels ou commerçants astreints à la tenue des livres de commerce (article 38, alinéa 1 du Code de commerce), et qui les tiennent comme il est prescrit par les règlements ;

2. Ceux parmi les industriels ou commerçants qui sont obligés de les tenir en vertu d'autres dispositions légales... » ;

c) *Ordonnance sur l'inscription dans les livres de sortie de marchandises* (Warenausgangsverordnung) du 20 juin 1936.

d) *Ordonnance d'application concernant l'impôt général sur le revenu des personnes physiques* (Einkommansteuer-Durchführungsverordnung) du 13 mars 1959 qui fixe les conditions auxquelles doit satisfaire une tenue réglementaire des livres dans le secteur agricole, forestier, industriel et commercial.

Sous-Section III. — Importance des dispositions fiscales pour les vérificateurs français et allemands

20. L'importance des dispositions fiscales sur la comptabilité des sociétés intéresse au premier chef les commissaires aux comptes et les Wirtschaftsprüfer. Leur mission consiste en effet dans la vérification de la régularité des comptes de la société. Or, ceux-ci sont réguliers lorsque leur tenue répond à la fois aux dispositions du Code de commerce et à celles des textes fiscaux. Par conséquent, les commissaires aux comptes et les Wirtschaftsprüfer doivent connaître les deux législations dont la portée apparaît pleinement sur le terrain de leurs devoirs et de leur responsabilité.

CHAPITRE II

LE BILAN ET LE COMPTE PROFITS ET PERTES

21. Défini comme « un état représentatif du rapport entre l'actif et le passif arrêté à une date fixe et tenant compte du capital propre de la société » (1), le bilan donne sous forme de tableau et en quelques lignes la photographie de la situation patrimoniale nette de la société (2).

Par contre, le compte de profits et pertes a un sens essentiellement économique. Il montre avec beaucoup de netteté quelle est la situation industrielle et commerciale de l'entreprise, combien celle-ci a réalisé d'affaires avec bénéfice ou perte (3).

Section I

Le bilan et le compte profits et pertes en France

22. Le bilan français est surtout une notion de fait.

En effet, ni la loi ni les textes réglementaires qui en prononcent le terme ne définissent son contenu ou sa substance. Cela est tout aussi vrai pour les dispositions du Code de commerce ou du Code général des impôts que pour la loi de 1867 et les textes réglementaires qui traitent souvent du bilan dans le cadre plus vaste de la comptabilité en général.

23. Ainsi, la question du bilan se trouve soulevée à propos de *la normalisation des règles comptables* et d'un *plan comptable obligatoire*. Pour illustrer l'effort du corps législatif et du pouvoir réglementaire, citons quelques exemples des textes les plus importants dans ce domaine :

(1) Voir Dr. Herbert Brönner, *op. cit.*, p. 3.
(2) Pour une définition du bilan, voir Jean Fourastié, *op. cit.*, p. 105 et s.
(3) Voir Jean Fourastié, *op. cit.*, p. 105.

1. Décret-loi du 30 octobre 1935 modifiant l'article 35 de la loi du 24 juillet 1867 sur les *bilans* et comptes, suivi du décret du 2 février 1937 et de l'arrêté ministériel du 5 février 1937 déterminant des formes de comptabilité des *Offices publics d'habitation à bon marché et des sociétés d'habitation à bon marché.*

2. Loi du 13 août 1938 (*Instr. Min. Educ. Nat.*, n° 21, 15 janv. 1945) devant permettre le contrôle de l'activité financière et comptable des *associations de jeunesse.*

3. Décret du 29 juillet 1939 imposant à toutes les *sociétés d'assurances* des règles uniformes de comptabilité et une présentation identique de comptes suivant des états-modèles (le bilan-type est obligatoire pour ces compagnies depuis 1941 ; voir aussi le décret n° 60-822 du 2 août 1960 sur la révision des bilans de ces sociétés) ;

4. Décret du 29 juillet 1939, imposant des règles uniformes de comptabilité à *toutes les entreprises travaillant pour les besoins de la nation en temps de guerre* ;

5. Décret-loi du 25 avril 1940 sur la tenue des comptabilités.

6. Décret du 22 avril 1941 instituant une commission interministérielle chargée d'élaborer un *plan comptable* et publication, en 1942, du plan comptable dressé par cette commission, *plan qui n'est pas obligatoire* (!!)

7. Loi du 13 juin 1941 (article 16) relative à la réglementation et à l'organisation des professions se rattachant à la profession de banquier imposant aux banques l'emploi des *comptes* (bilan et *compte* des profits et pertes) dressés suivant des *formules-types.*

8. Décret du 1er février 1946 édictant des dispositions d'ordre comptable, applicables aux entreprises visées à l'article 74 de l'Ordonnance du 15 août 1945 sur la révision des bilans.

9. Déclaration ministérielle publiée au *Journal officiel* du 30 janvier 1946 précisant qu'un *plan comptable unifié* sera introduit dans *tous les secteurs nationalisés,* afin de procéder aisément aux analyses comparatives des prix de revient.

10. Décret du 5 février 1946, précité, prescrivant une *présentation uniforme des bilans* révisés en fonction de leur actif et édictant des *définitions* et des *règles d'évaluation* auxquelles les entreprises ayant procédé à la révision de leur bilan sont tenues de se conformer (4).

11. Décret du 4 avril 1946 instituant auprès du Ministère de l'Economie Nationale une *commission de normalisation des comptabilités* chargée de proposer au Ministère un plan comptable général et d'étudier les modalités d'application de ce plan aux établissements du *secteur nationalisé* et aux entreprises industrielles et commerciales du *secteur libre.*

12. Toute une série de dispositions ont été successivement édic-

(4) Un parallélisme presque constant existe entre les dispositions de ce décret et celles du plan comptable de 1942.

tées en vue de la *réévaluation des bilans, celle-ci s'imposant pour des raisons d'ordre essentiellement monétaire* (l'instabilité endémique à l'époque du franc) (5).

13. Le décret du 8 août 1935 créant, au profit des actionnaires, un droit préférentiel de souscription aux augmentations de capital, article 2 (loi n° 53-148 du 25 févr. 1953) dans la loi du 30 janv. 1907 portant fixation du budget général des dépenses et des recettes de l'exercice 1907 modifiée dernièrement par le décret n° 55.653 du 20 mai 1955 etc. utilisent tous le terme de bilan mais n'en *donnent aucune définition.*

La liberté d'interprétation de la notion de bilan est donc relativement grande et ne se trouve restreinte que par les textes sur le *bilan réévalué* dont notamment le décret du 5 février 1946, article 7, donne quelques définition qui se rattachent toutes à *l'établissement du bilan-type* des bilans révisés en application de l'ordonnance du 15 juin 1945. Dans le même domaine, une amélioration a été apportée par le *décret n° 58-723 du 7 août 1958 édictant les dispositions d'ordre comptable applicables aux entreprises révisant ou ayant révisé leur bilan.*

Désormais, les entreprises visées par ce décret ainsi que par la loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959 doivent présenter leur bilan conformément au modèle reproduit par le même décret. Les définitions données par ce décret concernant le contenu de divers postes actifs et passifs et les règles d'évaluation, basées sur le *coût réel* ou sur les cours officiels ; elles sont muettes sur *le plafond à atteindre.* D'autres dispositions comptables applicables aux entreprises revisant leur bilan sont édictées par le décret du 22 septembre 1960.

24. Un rapide aperçu de l'activité du législateur (le législateur français étant plus prolixe que l'allemand) confirme notre hypothèse que *le bilan* est le centre de gravité de toute la science comptable moderne et qu'il mérite quelques remarques plus approfondies que les *comptes de profits et pertes* avec qui, il compose les comptes d'exercice ou d'exploitation.

(5) *a*) La circulaire du 25 janv. 1930 (la réévaluation avait un caractère purement *facultatif*) ;

b) L'ordonnance du 2 nov. 1945 (les sociétés d'investissement sont astreintes à une réévaluation quasi permanente de leurs bilans) ;

c) L'ordonnance du 15 août 1945 la réévaluation demeure *facultative*) et son décret d'application du 28 févr. 1946 modifiée à plusieurs reprises.
Il est à noter que la plupart des sociétés importantes ont procédé à une révision de leurs bilans sous l'emprise de cette législation.

d) La loi n° 59.1872 du 28 déc. 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux :

1. (la réévaluation des bilans est *obligatoire* : la création d'une nouvelle unitémonétaire, le nouveau franc, nécessite l'ajustement des bilans.
2. La portée de cette loi (qui intéresse environ 5.000 entreprises françaises réalisent un chiffre d'affaires supérieur à 500 millions) est exprimé par son article 55 : dans « un délai maximum de cinq ans, il sera procédé à une application progressive du *plan comptable général* approuvé par arrêté ministériel du 18 sept. 1947 et modifié, le cas échéant, pour tenir compte des avis formulés par le Conseil supérieur de la comptabilité... ».

Le décret du 31 août 1937 modifiant la dernière phrase de l'alinéa 1er de l'article 35 de la loi de 1867 précise que :

« Le compte des profits et pertes doit exprimer sous des rubriques distinctes les profits ou les pertes de provenances diverses ».

Ainsi, établis en fin de chaque exercice, les comptes profits et pertes sont un compte unique groupant les soldes par le crédit ou par le débit de tous les comptes de résultats partiels et provisoires. Ils expriment le résultat global de toutes les activités de la société.

Section II

Le bilan et le compte profits et pertes en Allemagne

25. Le bilan allemand est contrairement au bilan français défini par les textes en vigueur.

Le Code de commerce prescrit dans son article 39 que :

« 1) Tout commerçant qui commence l'exercice de ses activités professionnelles commerciales est obligé de faire dresser au moment de l'ouverture de ces activités un état descriptif et fidèle de ses biens immobiliers et d'inventorier exactement ses créances et ses dettes, le montant de son avoir comptant et d'autres éléments de son patrimoine, d'indiquer la valeur de ces divers éléments et d'arrêter la balance traduisant le rapport de son actif et de ses dettes.

2) En outre, il est tenu d'établir *au titre de chaque exercice social écoulé* un *inventaire* et un *bilan* comme il est dit ci-dessus ; la durée de chaque exercice ne peut être supérieure à douze mois. L'inventaire ou le bilan doivent être établis dans un laps de temps correspondant à une marche d'affaires raisonnable »

et *pose ainsi le principe même* de l'établissement d'un bilan relatif à chaque exercice écoulé. En outre, il aborde dans son article 40 quelques problèmes de l'estimation des valeurs inscrites aux bilans :

« 1) Le bilan est établi en *monnaie allemande* ;

2) tous les éléments actifs et passifs du patrimoine figurent dans l'inventaire et dans le bilan *pour la valeur qu'il faut leur prêter au moment de l'établissement* de ces inventaire et bilan ;

3) les créances douteuses sont portées au bilan après avoir été estimées selon leur *valeur probable,* les créances irrecouvrables sont amorties ».

Quelques aspects de la présentation matérielle de bilans sont réglementés à l'article 41 du même code :

« 1) Le commerçant est tenu de signer l'inventaire et le bilan. Au cas où il y aurait plusieurs associés personnellement responsables, ils doivent signer tous ;

2) l'inventaire et le bilan peuvent être portés dans un livre spécial ou établis séparément. Dans ce dernier cas, ils seront soigneusement conservés en série successive ».

D'autres règles applicables aux bilans se trouvent réunies notamment dans la loi sur les sociétés par actions (Aktiengesetz) (6), dans la loi sur les sociétés coopératives (Genossenschaftsgesetz (7) et dans la loi sur les sociétés à responsabilité limitée (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschänkterHaftung) (8). Mais il est vrai que ces dispositions ne sont qu'une application des *conditions* de base posées par le Code de commerce (article 38 et suivants : principes de la comptabilité réglementaire : Ordnungsmässige Buchführung) en regard desquelles elles peuvent être qualifiées de *dispositions dérivées.*

26. Ces principes de la comptabilité réglementaire concernent :

A. — *Evaluation de différents postes du bilan* (*Bewertung einzelner Bilanzpostenwertansätze*).

Le principe d'évaluation est développé par :

a) Par l'article 133 de la loi sur les sociétés par actions : les valeurs maxima pour lesquelles les divers postes sont portés au bilan sont déterminées, soit par le coût d'achat ou de revient, soit par le prix de marché ou par les cours en bourse, selon les éléments dont il s'agit (Anschaffungs — ou Herstellungskosten et Markt — ou Börsenpreis).

b) Par l'article 33c de la loi sur les sociétés coopératives (analogues à celles mentionnées ci-dessus en matière de sociétés par actions).

c) Par l'article 42 de la loi sur les sociétés à responsabilité limitée : « Les dispositions de l'article 40 du Code de commerce régissent l'établissement du bilan selon les modalités ci-après... » celles-ci concordent, en fait, avec les principes énoncés précédemment.

Il est à noter que la date à laquelle ces valeurs sont fixées est celle de la clôture (de l'arrêt définitif) du bilan (Bilanzstichtag) qui ne coïncide pas nécessairement avec la date de l'établissement du bilan (Bilanzaufstellung).

B. — *Véracité et clarté de bilans* (*Wahrheit und Klarheit*).

Les principes de la véracité et de la clarté de bilans sont énoncés aux articles 129, 131 et 132 de la loi sur les sociétés par actions. Applicables à propos des comptes d'exercice ils visent aussi l'établissement des comptes profits et pertes.

(6) du 30 janv. 1937.
(7) du 1er mai 1889.
(8) du 20 févr. 1892.

« 1) Les comptes d'exercice doivent satisfaire aux principes d'une *comptabilité réglementaire.* Ils sont établis d'une manière aussi *claire* et sont disposés de telle sorte qu'il soit possible d'avoir une vue aussi sûre que possible sur la situation de la société.

« 2) Sauf disposition contraires ci-après, il faut appliquer les dispositions contenues à la quatrième section du Livre premier du *Code de commerce relatives aux livres de commerce.*

a) *Article* 131 qui présente le plan comptable obligatoire pour la ventilation du bilan annuel, réglemente la question des amortissements, rectifications de valeurs, réserves et provisions etc. et consacre ainsi, *en fait,* le *principe de la véracité du bilan.*

b) Il en est de même de *l'article* 132 qui tend à assurer la véracité du bilan en imposant un plan obligatoire pour le compte des profits et pertes.

C. — *Continuité (fixité) ou identité des bilans* (*Bilanzkontinuität* ou Bilanzidentität) (9).

L'impératif de la fixité de bilans commande que les valeurs portées dans le bilan dressé au titre d'une première année d'exploitation servent de base aux valeurs portées au bilan de l'exercice suivant. Les écarts entre les valeurs peuvent résulter notamment de la constitution de réserves. D'où leur réglementation sévère par l'article 130 de la loi sur les sociétés par actions. En outre, les écarts sont incompatibles avec les *principes* d'une *comptabilité réglementaire* (Ordnungsmässige Buchführung) lorsqu'ils tombent sous le coup des dispositions légales sur principe d'évaluation. Sur un plan pratique, l'impératif de la continuité des bilans se traduit par l'interdiction de passer de *l'amortissement dégressif* à *l'amortissement linéaire.*

27. Bornons-nous, enfin à signaler que le droit allemand, tout comme le droit français connaît les bilans provisoires (Zwischenbilanz), le bilan d'ouverture d'activité commerciale ou industrielle (Eröffnungsbilanz) et, surtout, le bilan annuel (Jahresbilanz) qui, partie intégrante des comptes d'exercice est réglementée par les dispositions que nous venons de mentionner.

Cependant, il faut indiquer une particularité du droit allemand consistant dans la distinction — inconnue en France — entre le bilan commercial (Handelsbilanz) et le bilan fiscal (Steuerbilanz) (10).

28. Force nous est donc de donner quelques explications de ces deux documents comptables allemands :

(9) Sur la fixité de bilans en matière fiscale, voir l'art. 4, al. 1 et 2, l'art. 5 et l'art. 6 de la loi portant impôt général sur le revenu (Einkommensteuergesetz) rédaction du 15 août 1961.

(10) Voir Dr. Herbert Brönner, *op. cit.*, p. 39 où il définit le bilan fiscal comme un bilan simplement établi dans l'optique du revenu imposable au titre de l'impôt sur le revenu.

Le Handelsbilanz (bilan commercial) est défini par le Code de *commerce allemand* et par les *lois spéciales sur les sociétés par actions, à responsabilité limitée et coopératives* par rapport à la gestion et à la publicité des sociétés commerciales, alors que le bilan fiscal (Steuerbilanz) est un instrument de l'établissement de l'*assiette fiscale des entreprises* que les autorités fiscales reconnaissent comme base d'imposition des bénéfices.

Le bilan fiscal est dérivé du bilan commercial et, conformément au principe de l'évaluation uniforme des postes du bilan, les valeurs portées au bilan commercial sont, en principe, les mêmes que celles qui figurent au bilan fiscal, *le bilan fiscal dépend du bilan commercial.* (Grundsatz der Abhängigkeit der Steuerbilanz von der Handelsbilanz) et n'en diffère qu'en vertu des dispositions fiscales dérogatoires ou spécifiques relatives à l'estimation des valeurs et à l'amortissement. Le bilan fiscal est dominé par l'idée des *valeurs minima* portées au bilan alors que le bilan commercial se soucie des *valeurs maxima.*

Enfin, la réforme monétaire a amené en Allemagne la promulgation d'une série de textes législatifs portant conversion de bilans en R.M. en bilans en D.M.

D. — Markbilanzergänzungsgesetz du 28 décembre 1950, du 20 décembre 1942, du 21 juin 1955 et du 7 avril 1961.

Mais, d'une manière plus générale, le bilan fait l'objet de la sollicitude du législateur soit dans le cadre du compte d'exercice, soit d'une manière plus autonome, en tant que *bilan annuel.* Cela est vrai notamment pour la législation sur les sociétés que nous venons de voir.

Signalons encore qu'en Allemagne même les comptes profits et pertes sont établis selon un plan obligatoire (Gewinn-und Verlusrechnung) fixé par la loi sur les sociétés par actions, article 132, modifié par la *loi du 23 décembre 1959 sur l'augmentation du capital social avec les fonds propres de la société et sur le compte des profits et pertes* (Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn-und Verlustrechnung).

L'ancienne structure obligatoire du compte profits et pertes, qui est une forme comptable ordinaire (Kontoform), est devenue facultative à côté de la structure nouvelle, analytique (Staffelform) (voir annexe 1).

Le bilan et les comptes profits et pertes réunis en comptes d'exercice (Jahresabschluss) font l'objet, à ce titre, d'une réglementation de l'article 125 de la loi sur les sociétés par actions (leur établissement) et de l'article 129 de la même loi (leur contenu). En ce qui concerne leur contrôle, nous y reviendrons en traitant des activités du Wirtschaftsprüfer entant que contrôleur des comptes d'exercice (Abschlussprüffer).

29. Signalons encore, à titre indicatif, que l'article 134 de la même loi sur les sociétés par actions prévoit l'emploi des formu-

laires d'établissement des comptes d'exercice, soit pour les entreprises non imbriguées, soit pour les entreprises faisant partie d'un Konzern. Le Ministre Fédéral de l'Economie réglementera les détails d'application de cette disposition. Rappelons enfin que le bilan d'un Konzern est qualifié de *bilan consolidé* (Konsolidierte Bilanz) et que les comptes d'exercice du Konzern sont désignés comme « Jahresabschluss der Konzernunternehmen ».

Section III

Comparaison du bilan et du compte profits et pertes français au bilan et au compte profits et pertes allemand

30. Tel qu'il apparaît à la lumière des textes législatifs et réglementaires, le bilan français accuse par rapport au bilan allemand des traits caractérisés :

a) Par une trop grande dispersion de sa réglementation contre une dualité de sources en Allemagne : Code de commerce et lois spéciales sur les sociétés, dont principalement l'Aktiengesetz de 1937.

b) *Par l'absence de toute définition* dans la loi de 1867 contre une réglementation de son contenu, de son étendue et de sa forme de présentation dans l'Aktiengesetz.

c) *Par le phénomène du bilan unique, c'est-à-dire par l'absence de bilan fiscal* (11).

d) *Par l'absence de règles d'évaluation des postes du bilan.* Cette différence découle de la précédente en ce sens que le système français ne connaissant qu'une seule forme de bilan, ignore toute destination de règles d'évaluation maxima et minima, applicables respectivement au bilan commercial et au bilan fiscal en Allemagne.

e) *Par l'absence d'une obligation générale de respecter* un plan comptable (bilan-type). Signalons, à titre de curiosité, qu'à côté de l'Allemagne, seules l'Autriche et l'Espagne connaissent une structure des bilans obligatoire (12) pour toutes les entreprises.

Cependant, la législation fiscale sur l'adoption d'un bilan-type prévu par le plan comptable et imposé aux sociétés ayant revisé leur bilan tend à restreindre la portée pratique de ce trait caractéristique.

f) *Par l'absence de publication obligatoire des bilans et des comptes de profits et pertes,* hormis les sociétés d'assurances et

(11) Il est cependant permis de se demander si, parlant dans son *article* 54 *des rectifications extra-comptables en vue d'obtenir le résultat fiscal*, le Code général des impôts ne fait-il pas naître, sans en prononcer le mot, un *embryon de bilan fiscal en droit français*

(12) Voir Dr. J. Essler, *Die Gliederung der Bilanz und die übrige Rechnungslegung in internationaler Sicht*, Bonn, 1959, p. 5.

celles dont les actions sont inscrites à la cote officielle d'une bourse de valeurs ou à une cote de courtiers en valeurs mobilières et dont le bilan dépasse 10 000 000 F, (Ordonnance du 4 février 1959).

En Allemagne, ces deux documents réunis en Jahresabschluss sont obligatoirement déposés, munis du visa de confirmation, au registre du commerce et publiés dans un journal choisi par la société.

L'article 143 de la loi sur les sociétés par actions est formel à ce sujet.

En outre, le compte des profits et pertes n'est pas établi en France suivant un plan de ventilation prescrite. Il échappe également à la publicité obligatoire.

Ces principales différences tiennent sans doute à l'origine de l'organisation comptable dans les sociétés allemandes et françaises. La société commerciale française étant, dans son essence juridique, *l'œuvre de la volonté contractuelle des parties,* la comptabilité devient un *moyen de preuve* par excellence en matière commerciale.

Les résultats de la gestion semblent demeurer « affaire de famille » auxquels il ne convient, en aucun cas, de donner une très grande publicité, celle des bilans par exemple.

31. En Allemagne, par contre, la société commerciale est une *institution* traduisant une psychologie juridique qui veut conférer la plus large publicité possible à toutes les personnes morales de quelque droit qu'elles soient (civil, commercial, minier). Par conséquent, *le rôle de publicité des livres de commerce* est primordial tandis que leur importance en matière de preuves est plutôt d'un second plan. C'est bien l'inverse du système français.

Titre II

Le droit des actionnaires en matière de contrôle dans les sociétés par actions françaises et allemandes

32. Des motifs identiques à ceux qui nous ont poussé à consacrer plusieurs pages à l'explication du système comptable général en France et en Allemagne à raison de son incidence sur le rôle des censeurs d'entreprises allemands et français, nous déterminent à exposer à présent le régime d'administration des sociétés françaises et allemandes par actions, vu plus spécialement sous l'angle des droits des actionnaires en matière de contrôle dans les sociétés par actions.

Nous avons adopté cet angle d'observation car nous estimons que la société est faite pour l'actionnaire et que les vérificateurs d'entreprises servent ou doivent servir d'agent de liaison entre l'actionnaire et les organes sociaux légaux et statutaires.

En effet, les sociétés commerciales de capitaux sont constituées par de l'argent ou des valeurs susceptibles d'être évaluées en argent, investi par l'actionnaire dans l'espoir d'en retirer quelques profits. Il est donc normal qu'il s'intéresse à la marche des affaires de la société et qu'il prenne part à la vie sociale.

Nous verrons, dans la partie du présent ouvrage consacrée aux « *Perspectives d'avenir* », combien les projets de réforme du droit de sociétés tendent à renforcer la position des actionnaires au détriment des autres organes sociaux.

CHAPITRE UNIQUE

LES DIFFERENTS DROITS DE L'ACTIONNAIRE

33. A cet effet, il dispose d'une série de droits expliqués comme contrepartie de la fraction du capital social qui représentent les actions qu'il détient.

Cependant, la conception française et allemande veut qu'en *principe les actionnaires n'exercent leurs droits relatifs aux affaires sociales qu'au sein de l'assemblée générale.*

Il semblerait donc que l'*actionnaire* devrait *s'effacer devant les actionnaires réunis en assemblée générale, les droits des minoritaires étant évidemment sauvegardés* (1).

Peu importe car il est néanmoins possible de distinguer parmi ses droits :

a) *Ceux dont il a la jouissance et l'exercice individuellement* (le droit de se renseigner).

b) *Ceux dont il a la jouissance individuelle mais qu'il ne peut exercer que collectivement* (droit de vote en assemblée générale).

c) Enfin *ceux qu'il délègue tacitement ou expressément* à des organes sociaux en raison des connaissances spéciales qu'exige l'exercice de ces droits.

34. Cependant, il est possible de pousser cette analyse encore plus loin et de distinguer en outre :

— *le droit qui lui permet de prendre une décision*
— *et le droit qui lui permet d'exiger une information.*

Ce deuxième droit, c'est-à-dire d'être renseigné ou de s'enquérir intervient toutes les fois que l'actionnaire, agissant collectivement en assemblée générale, a investi un autre organe de la société d'un droit qui lui appartenait primitivement en propre. Il en est donc ainsi dans l'hypothèse même de la cascade de transmissions des

(1) Voir Req., 22 juin 1926, *affaire Chevaux c/ Société des Etablissements Laffetay et Harang*, D.P., 1927.1.117.

pouvoirs que nous avons présentée dans l'introduction du présent ouvrage. Il ne convient pas de la confondre pour autant avec la délégation générale des pouvoirs qui, acte juridique, est contraire au principe de la séparation des pouvoirs prohibée par la jurisprudence (2). Il s'agit dans le présent contexte de la contre-partie d'une *délégation tacite, fonctionnelle de la compétence d'administrer la société* et du mandat juridique exprès de vérification qui permet aux actionnaires déléguants et mandants, de connaître la manière dont les organes d'administration ou de contrôle ont accompli leur mission.

En outre, il faut signaler que le droit d'être informé de recevoir des communications ou des rapports répond au *besoin pratique* de l'actionnaire de se préparer à l'assemblée générale où il pourra exercer collectivement son droit de vote et, par le *quitus*, consacrer l'administration de l'exercice social en question.

35. La distinction établie ci-dessus entre les divers droits de l'actionnaire n'a pas seulement un intérêt purement théorique. Son importance pratique est illustrée par un jugement d'un tribunal allemand de première instance dont voici le dispositif et les conséquences :

Le Tribunal régional (Landgericht) de Cassel a décidé le 8 mars 1961 (3) que l'actionnaire d'une société par actions n'avait aucun droit sanctionné en justice de visiter les installations de la société.

Il s'en suit en particulier que :

a) Les visites de l'entreprise qui ont eu occassionnellement lieu ne permettent pas de conclure à l'existence d'un tel droit, susceptible d'être garanti en justice.

b) Ce droit ne résulte ni du texte, ni du sens ou du but de la loi régissant les sociétés par actions.

c) La nécessité de se préparer à une prochaine assemblée générale des actionnaires ne motive pas « le droit de visiter l'entreprise qui est, d'ailleurs, incompatible avec la situation juridique d'un actionnaire (envisagé individuellement). Tant que la société par actions existe, l'actionnaire ne peut prétendre à aucune part juridique ni dans l'actif social en bloc, ni dans les divers éléments du patrimoine de la société ».

d) L'article 102, alinéa 1, de la loi régissant les sociétés par actions (Aktiengesetz) ne fait pas naître au profit des actionnaires (envisagés individuellement) un droit de participer à l'administration et à exercer la co-gestion autrement que collectivement, c'est-à-dire dans l'assemblée générale des actionnaires.

e) L'actionnaire (envisagé individuellement) n'est pas, en principe, à même de se charger des affaires de la société.

(2) Voir Jean NOIREL, *op. cit.*, nos 378 et s.

(3) (65 mars 1961) dans *Blick durch die Wirtschaft*, Francfort-sur-le-Main, 1961, no 103.

f) C'est l'assemblée générale des actionnaires et non pas un actionnaire individuel qui est un organe social de la société par actions (Aktiengesellschaft).

g) Le droit fondé de l'actionnaire à ce que les comptes d'exercices reflètent fidèlement la situation de la société ne fait naître au profit de l'actionnaire aucun droit de visiter l'entreprise.

h) En ce qui concerne les comptes d'exercices, la loi régissant les sociétés par actions suit une orientation différente en prévoyant dans son article 135, alinéa 1, phrase 1, que les comptes d'exercice sont contrôlés à la lumière de la comptabilité et du rapport de gestion sociale (dans la mesure où celui-ci est explicatif desdits comptes), par un ou plusieurs contrôleurs idoines (Abschlussprüfer) tenus d'effectuer une vérification impartiale.

i) Seuls ces contrôleurs ont le droit d'examiner, le cas échéant, la situation patrimoniale de la société.

j) Leur choix est confié aux actionnaires réunis en assemblée générale, par l'article 136, alinéa 1 de la loi sur les sociétés par actions.

En résumé, *les dispositions relatives au contrôle des comptes d'exercice sont, pour les actionnaires individuels, exclusives du droit de visiter l'entreprise de la société en ce qu'elles le rendent inutile.*

36. Cependant, le droit de l'actionnaire d'être informé peut aussi s'expliquer par le fait (mis en relief actuellement par les efforts du législateur allemand) que l'actionnaire a un *droit de propriété* (de co-propriété ?) *sui generis* dans la société et que celui-ci serait, à son tour, composé de trois attributs :

a) *droit de toucher les dividendes,*

b) *de voter en assemblée générale,*

c) *d'être informé sur les résultats du contrôle.* Sans une information très poussée, l'actionnaire — tout petit porteur qu'il soit (Kleinaktionär) — perdrait une de ses prérogatives de *propriétaire* (*Aktienbesitz*). Pour des raisons politiques et sociales évidentes, l'Allemagne de l'Ouest favorise actuellement le *sentiment de propriété* chez le plus grand nombre possible de ses habitants, *sans rien changer pour autant à la structure juridique de la société*, comme le prouve le jugement cité précédemment. C'est donc uniquement la *tendance* qui est amorcée dans ce domaine. En France, par contre, où la notion de la propriété a bien évolué sous l'influence de réalisations techniques, une telle conception de l'*Aktienbesitz* ne semble pas possible, pour des raisons psychologiques différentes dues à un climat social et politique spécifiquement français. Il est peut être vrai de dire que la France connaît *plutôt le droit de l'action* (des droits liés à l'action) que celui de l'*actionnaire.*

37. Malgré ces différences dans les tendances dogmatiques actuelles (4), le droit allemand, aussi bien que le droit français, reconnaissent tous deux aux actionnaires le droit d'être mis au courant des affaires sociales et d'être renseignés sur les résultats du contrôle des entreprises.

C'est justements ce droit de l'actionnaire d'être renseigné qui nous intéresse ici.

Constatons d'abord que ni la loi française, ni la loi allemande ne groupent sous les rubriques distinctes les droits des actionnaires exercés individuellement ou collectivement. Ni l'une ni l'autre ne séparent les droits des actionnaires des devoirs des organes sociaux, si bien que ces derniers apparaissent comme contre-partie des premiers même s'ils ne sont pas mentionnés spécialement comme tels.

38. Essayons donc d'envisager ce problème en établissant, grossomodo, deux catégories de droits des actionnaires :

1. *Droits exercés individuellement.*
2. *Droits exercés collectivement.*

Section I

Droits exercés individuellement

39. Comme nous l'avons vu, les droits exercés individuellement doivent permettre à l'actionnaire de se préparer à l'assemblée générale. Ils se résument en *le droit pour l'actionnaire de s'enquérir, d'être renseigné et de prendre copie.*

Sous-Section I. — Droit de s'enquérir

40. L'article 12 de la loi de 1867 prévoit que :

> « Quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale tout actionnaire peut prendre, par lui ou par son fondé de pouvoir, au siège social, *communication du bilan des inventaires* et du rapport du conseil de surveillance ».

L'article 33, alinéa 2, de la loi de 1867 (décret du 30 oct. 1935) se rapporte à la même matière :

> « L'inventaire, le bilan et le compte de profits et pertes, et généralement tous les documents qui, d'après la loi, doivent être tenus à la disposition des actionnaires, au siège social, quinze jours au moins avant la date de l'assemblée ».

(4) Voir prof. Dr. Ernst GESSLER, « Wendung in der Aktienrechtsdebatte », dans *Betriebs-Berater*, n° 11, 1961, p. 417 et s., art. consacré à l'ouvrage de KRONSTEIN et CLAUSSEN, *Publizität und Gewinnenverteilung im neuen Aktienrecht*, Frankfurt am Main, 1960.

son alinéa 3 complète les dispositions précédentes :

« A toute époque de l'année, tout actionnaire peut prendre connaissance ou copie, au siège social, par lui-même ou par un mandataire, de tous les documents qui ont été soumis aux assemblées générales durant les trois dernières années et des procès-verbaux de ces assemblées ; il peut, quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale, prendre au siège social, communication de la liste des actionnaires ».

Symétriquement, les dispositions de l'Aktiengesetz énoncent article 110) qu'une :

« liste de participants à l'assemblée générale doit être dressée et comprendre les noms des actionnaires présents ou représentés... la liste doit être déposée de manière à pouvoir être consultée avant le premier scrutin... ».

L'article 112 de la même loi parle expressément du *droit de l'actionnaire de s'enquérir* et précise que :

« Sur demande, tout actionnaire doit être renseigné au cours de l'assemblée générale sur les affaires de la société qui se rattachent à l'objet des débats. L'obligation d'informer s'étend également aux rapports avec une entreprise faisant partie d'un Konzern. Le renseignement est donné conformément aux principes d'un compte-rendu consciencieux et fidèle. Il ne saurait être refusé que dans l'intérêt supérieur de la société (5)... ».

Enfin, l'article 125, alinéa 6 de la loi de 1937 est tout spécialement consacré au droit des actionnaires de se renseigner sur la comptabilité de la société :

« Les comptes d'exercice annuel et le rapport du conseil de surveillance sont déposés tous les deux dans les bureaux de la société au moins pendant les deux semaines qui précèdent la date de l'assemblée générale afin de permettre aux actionnaires de les consulter. Chaque actionnaire qui le demande obtient, au plus tard deux semaines avant la date de l'assemblée, une copie des résolutions proposées... ».

41. Résumons donc ce droit de l'actionnaire de s'enquérir.
Il donne à l'actionnaire la faculté de prendre communication :
— de la liste des actionnaires,
— de l'inventaire,
— du bilan,
— du compte des profits et pertes et

(5) En effet, l'actionnaire allemand ne peut faire valoir son droit de s'enquérir qu'à l'égard de la direction. Celle-ci est néanmoins juge de refuser le renseignement demandé en invoquant soit les intérêts prépondérants de l'entreprise intéressée, soit l'intérêt du bien commun. Sur le refus de la direction de renseigner sur le montant des tantièmes et de pensions de retraite et de service, voir l'arrêt de la Cour fédérale de justice (Bundesgerichtshof) du 23 nov. 1961 (II ZS 4/60) dans *Betriebs-Berater*, 1961, n° 33, p. 1250.

— de tous les documents en général aux termes de l'article 35 (*supra*), ce qui permet de faire rentrer dans cette catégorie le *rapport du conseil d'administration et des commissaires* bien que cela ne soit pas explicitement prévu.

Sous-Section II. — Droit de prendre copie

42. Cependant, le droit de prendre communication, s'il comporte celui de *prendre* copie, n'autorise pas à *s'en faire délivrer une.*

Nous avons déjà pu voir que, en *Allemagne,* l'actionnaire était doté sensiblement des mêmes droits qu'en France. Il peut donc prendre communication et copie :

— de la liste des actionnaires,
— des comptes d'exercice annuel, et
— du rapport du conseil de surveillance.

Néanmoins, à la *différence de l'actionnaire français,* l'actionnaire allemand a, en outre, le *droit d'obtenir la copie des résolutions proposées* à l'assemblée, doublé du droit *d'être renseigné* au cours de l'assemblée sur les *affaires de la société* se rattachant à l'objet des débats. Ainsi informé de la situation générale de la société au point de vue *comptable et commercial,* l'actionnaire est à même d'exercer *son droit de vote* en pleine connaissance de cause ; le mode d'exercice de ce droit nous fait donc le classer dans la deuxième catégorie.

Section II

Droits exercés collectivement

Le droit de vote de l'actionnaire ne nous intéresse ici que dans la mesure où il porte sur la question de *contrôle de l'entreprise,* ce contrôle portant sur les résultats de la vérification comptable et de la gestion sociale ou sur le *fonctionnement même des organes de surveillance.*

Remarquons préalablement que les textes législatifs mentionnent comme organe d'exercice du droit de vote *l'assemblée* appelée à statuer.

Il nous semble difficile de concevoir la possibilité de confier des droits sinon qu'à une personne physique ou morale. Or, l'assemblée générale n'est assurément pas douée de la personnalité morale. Le législateur a confondu tout simplement la question *d'exercice même des droits avec la modalité de cet exercice* : la loi considère le *résultat de l'exercice* du droit de vote et l'*attribue* à l'assemblée des actionnaires.

La présente matière suscite encore une dernière remarque. Nous sommes tentés de dire que le droit de l'actionnaire de prendre part à l'assemblée générale et d'y voter, soit sur les résultats du con-

trôle de la société, soit sur la nomination des organes chargés de ce contrôle, exprime son droit à la *co-gestion* de l'entreprise.

Sous-Section I. — Contrôle de l'entreprise

§ 1. *Délibération de l'assemblée générale sur les comptes établis par le conseil d'administration et sur le rapport de contrôle du commissaire*

44. *L'article* 34 de la loi de 1867 (décret du 8 août 1935) nous fournit une description assez détaillée des opérations successives de l'établissement et de l'approbation de l'inventaire, du compte profits et pertes et du bilan des sociétés françaises par actions :

> « A la clôture de chaque exercice, le conseil d'administration établit un inventaire, un compte de profits et pertes et un bilan. L'inventaire, le bilan et le compte de compte de profits et pertes doivent être mis à la disposition de commissaires quarante jours au moins avant la date l'assemblée générale. *Les commissaires établissent un rapport dans lequel ils rendent compte à l'assemblée générale de l'exécution du mandat* qu'elle leur a confié et doivent signaler les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient relevées. La délibération de l'assemblée contenant approbation du bilan et des comptes est nulle si elle n'a pas été précédée du ou des rapports des commissaires ».

45. Enfin, en ce qui concerne la continuité des bilans, *l'article* 35 donne à l'assemblée générale le droit d'approuver expressément chacune des *modifications apportées*, soit au mode de présentation des chiffres, soit aux méthodes d'évaluation comptable après avoir pris connaissance des motifs exposés dans le rapport des commissaires.

En tous cas, retenons de *l'article* 34, que, en France :

1. le commissaire rend compte de sa mission à l'assemblée générale ;

2. l'assemblée générale approuve les comptes après la lecture du ou des rapports des commissaires.

Cependant, *elle n'est pas liée* par le bilan établi par le conseil d'administration.

46. L'arrêt de la Chambre des requêtes du 26 juin 1926 (6) dispose que :

> « Le principe de l'annalité du bilan ne s'oppose pas à ce qu'une assemblée générale d'actionnaires modifie le bilan d'un exercice antérieur en révisant la valeur qu'avaient les éléments d'actifs à la fin de cet exercice alors que ces modifications n'ont pour but que d'assurer l'exactitude et la sincérité du bilan ».

(6) *Affaire Chevaux c/ Société des Etablissements Laffetay et Harang*, préc.

47. La législation allemande présente à ce point de vue deux différences essentielles car :

1) le Wirtschaftsprüfer présente son rapport sur le résultat du contrôle à la direction et au conseil de surveillance et non pas à l'assemblée générale à laquelle il n'a pas de compte à rendre ;

2) l'assemblée générale *est liée* par les comptes d'exercice établis par la direction et approuvés par le conseil de surveillance. Elle peut seulement modifier la distribution du bénéfice net. Dans ce cas, la direction rectifiera les comptes d'exercice en conséquence. Exceptionnellement, l'assemblée générale peut être appelée à établir les comptes d'exercice elle-même ; il en est ainsi lorsque le conseil de surveillance n'approuve pas les comptes d'exercice établis par la direction ou décide d'en confier l'établissement à l'assemblée générale. En outre, l'*approbation* des comptes d'exercice est liée à la délibération sur la répartition des bénéfices et sur le *quitus*. Cela est sans équivalent en France.

48. *L'article* 10 de la loi de 1867 renforce encore le droit de communication de l'assemblée générale (7).

> « Les membres du conseil de surveillance rectifient les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société.
>
> Ils font chaque année, à l'assemblée générale, un rapport dans lequel ils doivent signaler les irrégularités et inexactitudes qu'ils ont reconnu dans les inventaires et constater, s'il y a lieu, les motifs qui s'opposent aux distributions de dividendes proposées par le gérant ».

49. Par contre, le texte fondamental français paraît assez *laconique* sur la question du rapport de gestion du conseil d'administration ou plus exactement, ce que nous pourrions grouper sous ce nom — l'expression « rapport de gestion » n'est pas employée par le législateur français. Il n'y consacre pas non plus d'articles spéciaux, et parle dans le corps de l'article 34 du *rapport du conseil d'administration* et, dans les articles 34 et 40, *de celui des commissaires*.

L'article 34 (décret du 8 août 1935), alinéa 1[er] précise qu'à la clôture de chaque exercice, le conseil d'administration établit un rapport sur la marche de la société pendant l'exercice écoulé.

Malheureusement, le texte ne dit pas quel doit être le contenu de ce rapport.

Si nous prenons par exemple le rapport du conseil d'administration du Crédit Lyonnais au titre de l'année 1960, nous verrons que sa structure est à peu près la suivante :

1. Comparaison des économies de grands blocs.
2. Situation nationale ou générale.
3. Politique monétaire.

(7) En matière de société en commandite par actions.

4. Bourse.
5. Progression de l'activité du Crédit Lyonnais.
6. Résultats des sièges, agences et filiales à l'étranger.
7. Actualité des services.
8. Salaire des services.
9. Bilan et compte des profits et pertes.
10. Résolution (de la Commission du contrôle des banques).

Bien que la loi de 1867 ne l'exprime point en termes exprès, l'assemblée générale délibère sur le rapport de gestion du conseil d'administration en fait car les questions inscrites à l'ordre du jour et liées à la délivrance du quitus ont nécessairement trait à la marche de la société pendant l'exercice écoulé.

50. Les commissaires établissent à leur tour un rapport :

« dans lequel ils rendent compte à l'assemblée générale de l'exécution du mandat qu'elle leur a confié et doivent signaler les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient relevées. Il faut en outre un rapport spécial sur les opérations prévues à l'article 40 de la présente loi » (1).

Et l'article 40 (alinéa 4) :

« Les commissaires présentent à l'assemblée générale un rapport spécial sur les conventions autorisées par le conseil. *L'assemblée statue sur ce rapport.* Les conventions qu'elle approuve ne peuvent être attaquées qu'en cas de fraude. Celles qu'elle désaprouve n'en produisent pas moins leurs effets... ».

L'importance du rapport de vérification du commissaire est soulignée par le même article 34, alinéa 4, qui frappe de nullité une délibération de l'assemblée approuvant le bilan et les comptes si elle n'a pas été précédée du rapport du commissaire.

51. La lecture des articles 34 et 40 ci-dessus nous renseigne sur le *contenu* des rapports des commissaires alors que le silence de ces articles sur le rapport du conseil d'administration laisse le champ libre à la rédaction plus ou moins consacrée par l'usage dans la branche d'affaires de la société en question. Nous avons déjà signalé que l'article 34 « *ils rendent compte à l'assemblée* » est sans contrepartie dans la loi allemande. Il confirme la théorie du mandat comme fondement du pouvoir des commissaires.

Néanmoins, ces quelques différences importantes entre la France et l'Allemagne n'empêchent pas une certaine symétrie en matière d'attributions de l'assemblée générale et de droits de censeurs d'entreprises.

(1) Cf. article 34, alinéa 3 de la loi de 1867.

§ 2. *Délibération de l'assemblée générale d'une société par actions allemande sur les comptes d'exercice et de son quitus aux administrateurs*

52. Le législateur allemand plus méthodique a traité des comptes d'exercice et du rapport social dans les articles spéciaux et séparés ; leur reproduction permet de suivre le même plan que celui employé en France.

Dans ses articles 125, 126, 127 et 128, l'Aktiengesetz nous renseigne sur la suite des opérations de l'établissement et de l'approbation des comptes d'exercice et du rapport de gestion (Geschäftsbericht).

Article 125 (établissement des comptes d'exercice).

« Dans les trois premiers mois de l'exercice social, la direction doit dresser et présenter au conseil de surveillance le bilan annuel et le compte de profits et pertes (comptes d'exercice) au titre de l'exercice social écoulé. Les statuts peuvent stipuler un délai différent mais n'excédant pas cinq mois. Dans le mois qui suit leur présentation, le conseil de surveillance fait connaître à la direction ses observations sur les comptes d'exercice. Si le conseil de surveillance approuve les comptes d'exercice, ceux-ci sont établis, à moins que la direction ou le conseil de surveillance ne décident qu'ils le seront par l'assemblée générale. Lorsqu'ils décident que les comptes d'exercice seront établis par l'assemblée générale ou lorsque le conseil de surveillance ne les approuve pas, la direction convoque à cet effet l'assemblée générale sans délai. L'assemblée générale convoquée afin d'établir les comptes d'exercice doit se réunir dans les cinq premiers mois de l'exercice social. Les statuts peuvent déterminer un délai différent mais inférieur à sept mois. La direction doit présenter à l'assemblée générale les comptes d'exercice accompagnés du rapport du conseil de surveillance (articel 96)... La délibération sur les comptes d'exercice doit être liée aux délibérations sur la répartition des bénéfices (article 126) et sur le quitus (article 104). La délibération doit être ajournée si l'assemblée générale en décide ainsi à une majorité simple des voix ou si cet ajournement est demandé par une minorité dont l'ensemble des parts atteint un dixième du capital social. La demande de cette minorité n'est prise en considération que si elle critique certains postes déterminés des comptes d'exercice. Si la délibération est ajournée, il est impossible de demander un nouvel ajournement ».

Article 126 (répartition des bénéfices), alinéa 3 :

« L'assemblée générale est liée par les comptes d'exercice établis par la direction avec l'approbation du conseil de surveillance. Néanmoins, elle peut exclure de la répartition tout ou partie du bénéfice net. Les modifications dans les comptes d'exercice rendues nécessaires par une telle décision, doivent être opérées par la direction ».

Article 127 (rédaction du rapport de gestion).

« Dans les trois premiers mois de l'exercice social, la direction établit le rapport de gestion sur l'exercice écoulé. Elle présente (ensuite) au conseil de surveillance, en même temps que les comptes d'exercice (article 125), le projet, de répartition des bénéfices (article 126). Les statuts peuvent stipuler un autre délai ne dépassant pas cinq mois. La *direction* présente *à l'assemblée générale* le rapport de gestion en même temps que le rapport du conseil de surveillance (article 96) afin que l'assemblée délibère sur le *quitus*, la répartition des bénéfices et l'établissement des comptes d'exercice (article 125, alinéa 4). Les dispositions de l'article 125, alinéa 6 sur l'exposition des comptes d'exercice s'appliquent par analogie ».

Article 128 (contenu du rapport de gestion) alinéa 1er.

« Le rapport de gestion doit exposer la marche des affaires et la situation générale de la société de même que les événements d'une importance particulière, intervenu après la clôture de l'exercice social. En outre, le rapport de gestion doit renseigner sur les comptes d'exercice et expliquer les écarts essentiels par rapport aux derniers comptes d'exercice... Le rapport de gestion doit indiquer par leurs noms de famille, accompagnés d'au-moins un prénom non abrégé, tous les membres de la direction ou du conseil de surveillance, y compris ceux qui ont cessé leurs fonctions au cours de l'exercice ou ultérieurement. Il faut indiquer distinctement les présidents de la direction et du conseil de surveillance » (8).

Ces dispositions paraissent suffisamment explicites et semblent pouvoir dispenser de tout commentaire plus approfondi.

53. Il y a cependant une matière qui dans le domaine des pouvoirs des actionnaires exercés collectivement n'est pas conçue en France de la même manière qu'en Allemagne. Il s'agit du *quitus ou décharge* donnée par l'assemblée générale.

La réglementation allemande est particulièrement claire à ce sujet ; la délibération sur le quitus doit être liée à celle sur les comptes d'exercice et sur la répartition des bénéfices.

L'article 104 de l'Aktiengesetz précise que :

« Chaque année, dans les cinq premiers mois de l'exercice, l'assemblée générale statue sur les décharges à donner à la direction et au conseil de surveillance. Les statuts peuvent prévoir un autre délai ne dépassant pas toutefois sept mois. La délibération sur le quitus doit être liée à celle sur la répartition des bénéfices (article 126). La direction doit présenter à l'assemblée générale les comptes d'exercice annuel avec le rapport du conseil de surveillance (article 96). Les dispositions de l'article 125, alinéa 6, sur l'exposition (dans les bureaux de la société) des comptes d'exercice annuels jouent par analogie » (9).

(8) Pour les alinéas 2 et 3, voir p. 123 et 124 du présent ouvrage.
(9) Cette dernière phrase vise le droit de communication des actionnaires.

§ 3. *Problème du quitus en France*

54. Rien de semblable en droit français.

Il était d'usage, autrefois, de faire suivre l'approbation du bilan et des comptes du quitus. Mais l'idée que l'on se faisait du quitus n'était pas bien nette et l'on se demandait *si l'approbation des comptes ne valait pas quitus*. Les administrateurs se trouvaient déchargés de toute responsabilité sauf si le *quitus* avait été extorqué.

Actuellement, article 17, alinéas 3 et 5 de la loi de 1867, (décret du 31 août 1937) prescrit que :

> « aucune décision de l'assemblée générale ne peut avoir pour effet d'éteindre une action en responsabilité contre les gérants ou contre les membres du conseil de surveillance pour faute commise dans l'accomplissement de leur mandat... Toute action en responsabilité tendant à la réparation d'une préjudice subi par la société, fondé sur les faits ou des circonstances révélées à l'assemblée générale des actionnaires par un rapport de gérants ou du conseil de surveillance, doit, à peine de forclusion, être intentée dans un délai d'un an à compter de la date de l'assemblée générale à laquelle ces rapports ont été soumis ».

Désormais, le quitus, ne peut pas valoir décharge de la responsabilité et son usage reçoit une fonction nouvelle : il joue en matière de cession des actions de garantie d'administrateurs opérées sous la condition suspensive du vote du quitus. Le mérite de cette nouvelle conception en revient à la récente jurisprudence.

La Cour de Paris a jugé dans l'affaire *Lefebvre et autres contre Syndic du Crédit rural* (10) que le quitus donné par l'assemblée générale aux administrateurs était à plus forte raison applicable aux commissaires censeurs de la société dont le rôle était moins étendu et plus effacé que celui de l'administrateur. Elle a été suivie par le Tribunal de commerce de Lyon pour laquelle le quitus donné aux administrateurs couvre les commissaires (11). Une évolution curieuse a été marquée par l'arrêt de la Cour de Paris dans l'affaire d'*Artois contre Rothschild* (12). La Cour de Paris a estimé que :

> « contrairement à ce que soutient d'Artois, la loi du 24 juillet 1867 ne renferme aucune disposition suivant laquelle il existerait au profit des administrateurs *deux sortes de quitus*,
>
> — l'un donné par l'assemblée générale à la fin de chaque exercice annuel et qui serait sans signification, et :
>
> — l'autre donné à l'expiration du mandat de l'administrateur, (le quitus) qui seul constituerait un *véritable quitus*.
>
> Mais attendu que l'article 17 (loi de 1867) ainsi modifié (par le décret-loi du 31 août 1937) n'a point aboli le quitus annuel donné par l'assemblée générale en conformité des articles 27 et 32 de

(10) Paris, 30 juin 1883, D.P., 85.2.18, *Jour. Soc.*, 1885.2 et *Rev. soc.*, 1883.538.

(11) Tribunal de commerce de Lyon, 10 févr. 1914, *Jour. Soc.*, 1915.287, *affaire Juhin, Jocteur et autres c/ Couvert, de Rollepot et administrateurs de la société L'Asbestic.*

(12) D., 1953.486, arrêt du 18 mars 1953.

la même loi de (1867), qu'il en a seulement réglementé les effets dans le *cas spécial d'une action en responsabilité intentée contre les administrateurs* (qui stipulent dans la promesse de vente... que le *transfert des actions* ne sera bien entendu effectué qu'après *quitus* de *son mandat* d'administrateur par l'assemblée générale) ».

La Cour de Paris s'est ralliée au jugement du Tribunal de commerce de la Seine qui avait décidé, à propos du quitus, que les administrateurs se trouvent déchargés personnellement de toute responsabilité concernant les opérations approuvées (par des assemblées représentant l'universalité des actionnaires), à moins qu'il ne soit démontré qu'ils ont obtenu leur quitus par des moyens répréhensibles (13).

Cette intéressante création jurisprudentielle n'intéresse pas seulement le quitus en tant que droit exercé par les actionnaires mais aussi en tant que facteur de décharge de la responsabilité.

Nous verrons plus loin, dans la section consacrée à la responsabilité des commissaires aux comptes (celle-ci est en effet calquée sur celle des administrateurs de sociétés) que la notion de quitus ou plus exactement son octroi ou refus peut constituer un fait générateur de poursuites en responsabilité contre les organes sociaux.

§ 4. *Comparaison du système allemand au système français en matière de contrôle de l'entreprise par les actionnaires*

55. Si nous résumons donc les différences essentielles entre la réglementation française et allemande, nous sommes amenés à constater que celles-ci se manifestent à un triple point de vue :

1. En Allemagne, l'assemblée générale est liée par les comptes d'exercice (aux exceptions rares) alors qu'elle ne l'est pas en France où elle peut aller jusqu'à redresser le bilan.

2. En Allemagne, l'assemblée générale délibère sur les comptes d'exercice en même temps que sur la répartition des bénéfices et sur la décharge à donner à la direction et au conseil de surveillance, alors qu'en France ces trois opérations sont distinctes et qu'un sens nouveau est donné à la notion de quitus.

3. En Allemagne, c'est la direction qui présente les comptes à l'assemblée alors qu'en France, c'est le commissaire aux comptes qui comparaît généralement en personne devant les actionnaires — chose inconcevable pour un Wirtschaftsprüfer, et enfin,

4. Il n'est ni prescrit, ni d'usage en Allemagne de donner décharge au Wirtschaftsprüfer par la direction, ni, à plus forte raison par les actionnaires devant lesquels, il n'apparaît même pas (14).

(13) Voir Tribunal de commerce de la Seine, 20 janv. 1925, *affaire Guidat c/ Compagnie des Houillères d'Ahun, Société régionale de Distribution d'Electricité, de Beauchamp, de Segonzac et autres*, D.H., 1925.173.

(14) Voir *Contribution à la gestion moderne des entreprises*, Zurich, 1961, p. 253.

Sous-Section II. — Nomination des organes extérieurs de contrôle

56. En principe, le droit de nommer les organes extérieurs de contrôle de sociétés appartient, en France comme en Allemagne, à l'assemblée générale des actionnaires.

Bien qu'il soit possible d'étudier cette matière sous l'angle de la répartition organique des pouvoirs dans une société par actions et de l'exposer au titre des droits exercés par les actionnaires collectivement, il nous paraît préférable de la traiter dans le contexte des *règles applicables aux commissaires aux comptes et aux Wirtschaftsprüfer* dont la comparaison est le sujet même du présent ouvrage.

Sous-Section III. — La pratique de l'exercice collectif des droits de l'actionnaire

57. Disons enfin, en guise de conclusion sur les droits des actionnaires réunis en assemblée générale, qu'en pratique, l'assistance à celle-ci occasionne une certaine perte de temps et d'argent. Aussi l'assemblée générale d'une société allemande par actions est composée d'ordinaire de quelques actionnaires particulièrement intéressés, souvent détenteurs de gros paquets d'actions, et des représentants des banques d'affaires auxquelles les petits et moyens porteurs confient l'exercice de leur droit de vote par procuration écrite. C'est le fameux droit de vote des banques exercé en vertu des actions qu'elles reçoivent en dépôt de leurs clients porteurs (Depotstimmrecht der Banken).

L'influence des banques qu'elle soit directe ou indirecte sur la nomination des membres du conseil de surveillance de la direction est donc plus considérable qu'en France où l'intervention des banques est moins marquée : selon une habitude bien établie, les actionnaires confient plus volontiers l'exercice de leur droit de vote aux membres du conseil d'administration, ce qui amène à la confusion de *fait* de l'exercice *des pouvoirs d'administration* (propres au conseil d'administration, et des *pouvoirs de décision* (appartenant à l'assemblée).

DEUXIÈME PARTIE

Mise en œuvre du contrôle extérieur dans les sociétés par actions françaises et allemandes

Titre I

Position du problème

58. Après avoir déterminé le critère de comparaison entre les commissaires aux comptes et les Wirtschaftsprüfer — celui du contrôle de la société par les organes extérieurs — nous avons exposé le système comptable français et allemand et l'aménagement des pouvoirs des actionnaires en matière de contrôle d'entreprises. Cela nous a permis de connaître exactement le terrain sur lequel s'exercent les activités des vérificateurs-censeurs français et allemands.

Ainsi, nous allons mieux comprendre les règles applicables aux commissaires français et aux Wirtschaftsprüfer, objet de la présente II[e] partie.

CHAPITRE UNIQUE

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LE WIRTSCHAFTSPRUFER DEFINITION DES DEUX ORGANES

59. D'une manière générale, les commissaires aux comptes sont définis en France en fonction de leurs activités ; en Allemagne, d'après leur droit professionnel.

Section I

En France

L'assemblée générale d'une société par actions française peut peut librement choisir comme commissaire aux comptes toute personne physique majeure ou toute personne morale qui, sous réserve des incapacités et des déchéances prévues par la loi, exercera le mandat social de vérification de la comptabilité et de contrôle de la gestion des sociétés par actions et qui en fera rapport — général ou spécial, soit les deux — aux actionnaires de la société contrôlée (1).

Section II

En Allemagne

61. Aux termes d'une stricte réglementation professionnelle, n'est Wirtschaftsprüfer que celui qui a été officiellement agréé en cette qualité. Mais l'agrément comme Wirtschaftsprüfer est lié à la condition de prouver, lors d'une procédure d'admission et d'examen, l'aptitude personnelle et technique en la matière. Les Wirtschafts-

(1) Voir les articles 32, 33, 34, 35 et 40 de la loi de 1867.

prüfer agréés en conformité avec la loi du 24 juillet 1961 (2) sont en même temps agréés comme Wirtschaftsprüfer des sociétés coopératives au sens de la « loi sur les sociétés coopératives ». Le Wirtschaftsprüfer exerce une carrière libérale. Son activité n'est pas une activité commerciale ou industrielle (3).

Cependant, l'article 2 de la même loi de 1961 définit aussi ses activités qui le caractérisent sur le plan professionnel :

> « 1. Le devoir professionnel des Wirtschaftsprüfer consiste dans l'exécution de contrôles de gestion des entreprises portant en particulier sur les comptes d'exercice, et dans l'octroi du visa de confirmation sur l'exécution et le résultat de ces opérations de contrôle.
> 2. Les Wirtschaftsprüfer ont le droit de conseiller et de représenter leurs clients en matière fiscale, conformément aux dispositions en vigueur
> 3. Les Wirtschaftsprüfer peuvent agir en qualité d'expert en matière de gestion d'entreprise en invoquant leur serment professionnel ».

L'article 3 de la même loi leur assure une liberté d'établissement. Cependant, si les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften peuvent créer des succursales en nombre illimité, les Wirtschaftsprüfer individuels ne peuvent fonder qu'une seule succursale outre leur établissement principal. N'est-ce pas là une tendance voilée vers la commercialisation de la fonction.

Enfin, pour leur permettre une administration autonome, les Wirtschaftsprüfer sont dotés d'une « chambre des Wirtschaftsprüfer » (Wirtschaftsprüferkammer) douée de personnalité morale de droit public (4).

Section III

Le commissaire « agréé »

62. Rien d'analogue en France où seuls les *commissaires agréés* sont, dans une certaine mesure, organisés sur le plan professionnel. Exerçant les mêmes fonctions que les commissaires « ordinaires », les commissaires « agréés » ou « inscrits » doivent obligatoirement concourir aux opérations de contrôle des sociétés faisant appel à l'épargne publique. Il est à peine possible de parler ici d'un monopole *suis generis* car l'article 33 de la loi de 1867 (modifié par le décret-loi du 8 août 1935) prévoit que « dans les sociétés par actions faisant appel à l'épargne publique, l'un des commissaires au moins doit être choisi sur une liste établie par une com-

(2) Loi portant réglementation professionnelle des Wirtschaftsprüfer : Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferordnung), entrée en vigueur le 11 novembre 1961.
(3) Voir art. 1 de la loi du 24 juill. 1961.
(4) Voir art. 4 de la loi de 1961 précitée.

mission siégeant au chef-lieu de la Cour d'appel dans le ressort de laquelle se trouve le siège social ». Leur concours au contrôle est plutôt une condition *sine qua non* pour l'entreprise et la validité des vérifications. Le commissaire agréé est obligatoirement une *personne physique*, de nationalité française ou ressortissant d'un Etat reconnaissant aux Français le droit d'exercice d'une activité analogue sur son territoire, et inscrite sur la liste après examen subi avec succès et après justification de certains titres ou de certaines activités.

Dans le ressort de chaque Cour d'appel, les commissaires agréés forment une compagnie. Celle-ci est une association déclarée et dispose chacune d'une Chambre de discipline.

En comparaison avec l'organisation des Wirtschaftsprüfer qui a tout d'un « ordre », celle des commissaires agréés, née de la nécessité de protéger l'épargnant, apparaît davantage comme un bureau succursale de l'ordre judiciaire.

Peu importe. Ces quelques définitions permettent suffisamment d'entrevoir de grandes différences entre les deux institutions, celle de Wirtschaftsprüfer ayant le caractère de fonction publique bien marquée celle de commissaire aux comptes restant cantonnée dans la vie « privée » de sociétés commerciales.

Titre II

Origines
Historique de la réglementation juridique
Domaine d'activité

CHAPITRE PREMIER

ORIGINES DE L'INSTITUTION ET HISTORIQUE DE SA REGLEMENTATION

Section I

En France

63. Le commissaire aux comptes français est une institution presque centenaire mais rajeunie à plusieurs reprises. Fruit d'une ère d'économie libérale à ses débuts, elle a été conçue en 1863, mais sa naissance date de 1867. Elle a eu lieu non sans quelques difficultés. Les débats parlementaires de 1856 et 1863 reflètent certains aspects de problèmes liés à la fois à une réforme du droit des sociétés anonymes et à la question du principe et du degré d'intensité du contrôle de ces dernières.

64. Voici les quelques idées de base qui ont présidé à son élaboration et quelques réactions parlementaires qu'elle a provoquées :

a) L'autorité publique ne doit point indiscrètement se mêler aux transactions privées car malgré le désir louable de donner un concours utile, elle peut créer des illusions ou des difficultés. *A quel degré, l'Etat peut-il intervenir dans la création d'une société anonyme* ?

A cette idée fondamentale correspond le groupe de dispositions (du projet de loi sur les sociétés anonymes) contenant l'organisa-

tion des sociétés anonymes pour lesquelles *l'autorisation du gouvernement ne sera plus exigée.*

b) L'article 32 du projet est la reproduction textuelle de l'article 15 de la loi (ancienne) de 1863 sur les sociétés à responsabilité limitée. *Quelle doit être l'étendue du contrôle des commissaires.*

M. Josseau (1) a fait demander si le rapport des commissaires, dans la pensée de la commission de réforme, devrait porter seulement sur la situation, le bilan et les comptes, ou si, au contraire, il ne devrait pas comporter une appréciation sur les opérations qui ont motivé ces comptes et amené cette situation. — « Constater la situation matérielle, les comptes et le bilan qui sont presque toujours réguliers, sans juger les opérations elles-mêmes, c'est s'arrêter aux effets sans remonter aux causes. Le rapport, limité à ces constatations, serait bien évidemment insuffisant. Ce qui pourrait faire penser que, dans l'esprit du projet, il doit porter sur les opérations de la société, c'est que, dans l'article 33, qui suit immédiatement l'article 32, le projet de loi accorde au commissaire pendant le trimestre, qui précède l'époque fixée par les statuts pour la réunion de l'assemblée générale, le droit, toutes les fois qu'il le jugera convenable dans *l'intérêt social,* de prendre communication des livres et d'examiner les *opérations de la société.* La commission entend-elle établir une correspondance entre ces deux articles. Il est bon alors qu'elle s'explique à cet égard ».

M. Mathieu, rapporteur de la commission répondit :

« Parce que je ne croyais pas être dans la nécessité de donner sur la rédaction des articles 32 et 33, les explications auxquelles me provoque l'honorable M. Josseau. Le texte me semble parfaitement clair. A supposer que le mot *situation* écrit dans l'article 32 ne soit pas suffisamment explicite, l'obscurité serait manifestement dissipée par les termes de l'article 33 qui oblige, en effet, dans le délai de trois mois qui précède l'assemblée générale, les commissaires à se livrer à toutes les investigations possibles sur les opérations de la société. Il serait illogique que les commissaires qui sont armés de ce droit ou plutôt qui ont ce devoir à remplir, ne vinssent pas faire à l'assemblée générale un rapport qui exprime tout ce que, pour être fidèles à leurs devoirs, ils ont dû examiner ».

c) L'article 33 du projet remplaça l'article 16 de la loi de 1863. Il renferma dans une limite de trois mois l'action des commissaires que la loi de 1863 faisait permanente. *Faut-il que les commissaires puissent exercer leur action d'une façon permanente* ?

Voici la réponse du rapporteur Mathieu :

« Il est à craindre, ainsi que le dit avec raison l'exposé des motifs, que cette action qui, du moins en principe, est de tous les jours et de toutes les heures, ne dégénère en une *inquisition véritable,* plus fâcheuse qu'utile à la société. Il ne serait pas difficile, en effet, de signaler dans la pratique une surveillance qui, par sa *continuité* et sa *pénétration,* si on nous permet de parler ainsi, dans les détails

(1) D.P., 1867.4, p. 113.

les plus minutieux, a constitué une immixion véritable dans l'administration qui, si elle a besoin d'être contrôlée, doit aussi être *libre dans ses mouvements*. Un rapport éclairé par un examen de trois mois des livres et des opérations de la société, suffit évidemment pour préparer et mûrir les délibérations de l'assemblée générale ». Et il enchaîna : « Si l'on objecte qu'en dehors des trois mois où les pouvoirs des commissaires sont enfermés, des circonstances urgentes peuvent se produire qui commandent la convocation immédiate de l'assemblée générale, le projet répond en armant les commissaires du *droit* de la convoquer *toujours en cas d'urgence* ». Ce droit indéfini de pousser un cri d'alarme n'a pas été accepté sans délai. Il offrait, sans doute, cet avantage à la société de trouver promptement un remède en face d'un mal soudain et grave. Mais que se passera-t-il si les commissaires se sont mépris sur la réalité du mal et l'urgence du remède ? La question est restée sans réponse. La commission a pensé cependant, avec l'exposé des motifs, que « *le soin de leur propre responsabilité empêcherait les commissaires de recourir, sans motifs graves, à cette mesure extraordinaire, et que ses conséquences ne seraient pas bien dangereuses, s'ils avaient* mal à propos *convoqué l'assemblée générale* ».

d) Le paragraphe 4 de l'article 30 du projet ne mentionnait que l'inventaire. *Quels devaient-être les documents comptables soumis à la vérification du commissaire* ?

Voici le rapporteur :

« Monsieur de Saint-Paul a proposé et la commission a pensé qu'il était utile de mettre à la disposition des commissaires, avec *l'inventaire, le bilan et le compte des profits et pertes* ».

Les extraits des débats rapportés ci-dessus se réfèrent presque constamment à l'ancienne loi des 23-29 mai 1863 sur les sociétés à responsabilité limitée. La raison en est simple : créatrice des sociétés à responsabilité limitée qui étaient des *sociétés anonymes dont la constitution n'exigeait pas l'autorisation du gouvernement*, la loi de 1863 (abrogée par celle du 24 juill. 1867) fut destinée au rôle dû *de cujus* de la loi de 1867. Mais sa naissance fut laborieuse, elle aussi. Jugeons-en selon l'accueil que le Parlement a réservé au rapport fait au nom de la commission chargée d'examiner le projet de loi concernant les sociétés à responsabilité limitée, par M. du Mirail, député au corps législatif.

Si, d'un côté, l'article 26 aux termes duquel l'étendue et les effets de la responsabilité des commissaires envers la société sont déterminés d'après les *règles générales du mandat, n*'a donné lieu à aucune critique et à aucune observation, il n'en fut pas de même lors de la discussion générale sur l'esprit directeur de la réforme que M. Emile Olivier, membre de la commission, a qualifié d'innovation que la loi actuelle apporte dans nos codes, en termes suivants :

(2) D.P., 1863.4, p. 65 et s.

« *Quest-ce que veut la loi ? Quelle est sa pensée culminante ?* La pensée culminante de la loi est uniquement de créer, *à côté de l'anonymat privilégié, l'anonymat libre* ».

Mais M. Javal présente quelques observations.

« D'après l'article 15, l'assemblée générale désigne un ou plusieurs commissaires associés ou non ; ces commissaires sont chargés de faire un rapport à l'assemblée. Je vais tout de suite parler sur les articles 15 et 16 qui forment presque un article unique. Dans l'article 16, les commissaires ont droit, toutes les fois qu'ils le jugent convenable, de prendre connaissance des livres, d'examiner les opérations de la société et de convoquer l'assemblée générale. *Ce sont des commissaires de police* (interruption). On va mettre là un étranger qui vient examiner les livres, contrôler vos affaires. Dans tous les cas, c'est une nouvelle fonction qu'on crée, et je demande au moins, puisqu'il est difficile, dans ce moment, de faire changer ces articles 15 et 16, qu'il soit bien établi, parce que je suis convaincu que c'est la pensée de la commission et du gouvernement, que des répressions très sévères seront exercées contre ces commissaires, s'ils usent de leur mandat de manière qui puisse nuire d'une façon quelconque aux intérêts sociaux. Voilà les hommes investis d'un pouvoir extraordinaire et qui peuvent certainement jeter du trouble dans les affaires de la société s'ils ne sont pas des hommes parfaitement modérés. Je demande une explication ».

M. du Mirail, rapporteur, donne alors cette explication :

« L'article 26 donne complète satisfaction à l'honorable M. Javal. D'après l'article 26, *les commissaires sont responsables aux termes du droit commun de l'exécution de leur mandat.* Il est évident que s'ils commettent dans l'exécution de leur mandat des fautes, des malversations, des abus, ils en seront responsables, puisque l'article 26 le porte. Quant à l'institution elle-même, elle est excellente ; c'est une garantie de la *bonne administration des administrateurs* ».

Sous-Section I. — Revue des textes applicables

65. Cependant, il a fallu que le Second Empire disparaisse avec le duc de Morny et les honorables représentants des Chambres, et que presque soixante-dix ans s'écoulent pour que la loi de 1867, preuve tangible d'une œuvre solide de la première ère libérale, soit modifiée par le décret-loi du 8 août 1935, par le décret du 29 juin 1936 et par le décret du 31 août 1937 (3).

A cette époque, le contexte politico-économique de la France avait été déjà sérieusement modifié : le manque d'une doctrine cohérente et d'une politique législative orientée traduisait la confrontation des idées de base : *intervention étatique comportant un formalisme*

(3) Voir le décret du 31 août 1937 modifiant divers articles de la loi du 24 juill. 1867 sur les sociétés par actions, A.N.S.A., déc. 1937, p. 7 et s.

tracassier et *libéralisme déjà atténué*. Malheureusement, elle ne consacrait la victoire ni de l'une ni de l'autre. En outre, une nouvelle considération préoccupait le législateur : *la protection de l'épargne*. D'où la nécessité de donner à la mission du commissaire — souvent réduite à « l'accomplissement de quelques gestes rituels (4) — un nouveau contenu, une nouvelle organisation et une nouvelle signification.

Le rapport commun aux divers décrets-lois pris en vue de la protection de l'épargne est venu préciser qu'il convenait « de réformer l'institution des commissaires aux comptes qui ne répond plus actuellement à l'importance du rôle de ces agents, en exigeant de ces derniers des *garanties de moralité* et des *conditions de capacité*, en les rendant *indépendants des conseils d'administration* et en leur donnant *les moyens d'investistigation nécessaires* ».

En résumé, la réglementation juridique de l'institution des commissaires aux comptes français repose sur *la loi du 24 juillet 1867 qui a fixé leur attributions et leurs pouvoirs*.

§ 1. *Textes incorporés dans la loi de 1867*

66. *Le décret-loi du 8 août 1935* (modifiant la loi de 1867 sur les sociétés) concernant la responsabilité pénale des administrateurs et le *choix et les attributions des commissaires* a créé *un véritable statut des commissaires dans les sociétés par actions*. Il y a institué les « commissaires-inscrits » des sociétés anonymes « faisant appel à l'épargne publique ».

Le décret-loi du 30 octobre 1935 a étendu aux organismes d'assurance, de capitalisation et d'épargne les dispositions nouvelles relatives aux commissaires aux comptes. Il a ainsi élargi indirectement le domaine des « commaissaires-inscrits ».

Le décret du 29 juin 1936 (portant règlement d'administration publique pour l'application de l'article 4 du décret du 8 août 1935 modifiant la loi du 24 juillet 1867) sur la responsabilité pénale des administrateurs et les attributions des commissaires. Ses 12 articles ont institué une véritable charte des « commissaires inscrits[e] ». L'inspiration étrangère d'une nouvelle organisation des commissaires est évidente. La comparaison avec les Wirtschaftsprüfer en sera d'autant plus aisée.

Le décret-loi du 31 août 1937 modifiant divers articles de la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés par actions intéresse notre sujet en ce qu'il *complète le système de la nomination des commissaires, dans chaque société faisant appel à l'épargne, par l'autorité publique*. Mais, malheureusement, il n'a pas étendu cette intervention des commissaires à la période constitutive de la société. Il l'a confiée à d'autres agents de sociétés, à savoir aux experts près des tribunaux. Par contre, il a eu le mérite de fixer le *mode de présentation du compte profits et pertes*.

(4) Voir le décret du 31 août 1937, ouvrage précité, p. 10.

La loi du 4 mars 1943 a institué l'obligation pour les sociétés par actions d'aviser les commissaires de *toute convention conclue entre une société et l'un de ses administrateurs* (article 40 nouveau de la loi de 1867).

Signalons enfin, pour mémoire, que tous ces textes sont incorporés dans la loi de 1887, si bien qu'actuellement :

— son article 32 règle le mode de désignation et la durée du mandat du commissaire ;

— son article 33 fixe les conditions du choix du commissaire et l'incompatibilité de l'exercice de fonction ;

— ses articles 32, 33 et 34, règlent les prérogatives et obligations de cet organe extérieur de contrôle ;

— en outre, l'article 33 contient des dispositions spéciales aux « commissaires inscrits » des sociétés anonymes faisant appel à l'épargne publique.

§ 2. *Textes non incorporés dans la loi de 1867*

67. D'autres textes, étendant le champ d'activité des commissaires à d'autres secteurs d'économie exploités sous forme d'une société anonyme n'ont pas été insérés dans la loi de 1867 en raison, sans doute, de leur caractère spécifique. Il s'agit notamment :

— *du décret-loi du 30 octobre 1935* relatif à la protection des obligataires. Son article 15, alinéa 2, stipule *l'interdiction faite aux commissaires* de la société débitrice ou gérante de l'emprunt de *représenter les obligataires* ou les porteurs de titres d'emprunt aux assemblées générales ;

— *du décret du 28 mai 1946 fixant les règles fondamentales de fonctionnement des banques de dépôts nationalisées.* Aucun crédit non garanti par un nantissemet (ou autrement) ne peut être consenti par les banques nationalisées aux personnes visées à l'article 40, alinéa 1 et 2 de la loi du 24 juillet 1867 sans que l'avis n'en ait été donné aux commissaires aux comptes et que leur rapport n'ait été approuvé par la commission de contrôle des banques (article 17). Si la banque n'est pas constituée sous forme de société anonyme, les crédits accordés aux personnes visées à l'article 40 de la loi de 1867 susdite doivent être notifiés par lettre recommandée aux commissaires aux comptes. Ceux-ci adresseront à leur tour à la commission de contrôle des banques un relevé périodique des opérations qui leur auront été notifiées. Cette obligation disparaît si les crédits ouverts sont garantis, soit par un nantissement, soit autrement ;

— *du décret du 28 mai 1946 fixant les règles fondamentales de fonctionnement des banques de dépôt du secteur libre.* Son article 19 stipule que les dispositions de l'article 40 de la loi de 1867 sont applicables aux banques de dépôt du secteur libre lorsque, constituées en sociétés anonymes, elles consentent des crédits aux personnes qui les administrent, dirigent, etc. ;

— *de la loi du 30 août 1947 relative à l'assainissement des professions commerciales et industrielles.* Les incapacités qu'elle prévoit sont aussi applicables aux commissaires dans toutes les sociétés quelle que soit leur forme juridique (article 2) ;

— *de la loi du 25 septembre 1948 modifiant les taux des amendes pénales.* Elle prévoit une amende de 120.000 à 2.400.000 anciens francs frappant quiconque aurait sciemment accepté ou conservé les fonctions de commissaire en dépit des déchéances ou interdictions ;

— *du décret du 3 septembre 1953* portant règlement d'administration publique pour l'application de l'article 1er de la loi n° 54-148 du 25 février 1953, et relatif à l'émission d'obligations convertibles en actions au gré des porteurs. Il est prévu, à l'article 3 et 4, que le commissaire doit établir un rapport spécial sur les propositions soumises à l'assemblée des actionnaires en ce qui concerne les bases de la conversion envisagée ;

— *de la loi du 31 décembre 1953* n° 53-1321, relative au développement de crédits affectés aux dépenses du Ministère de la Justice pour l'exercice 1954. Son article 5 fixe à 5.000 anciens francs la redevance dont le versement au Trésor doit être justifié par les postulants à l'inscription sur la liste des commissaires agréés tenue au siège de chaque cour d'appel (5) ;

— enfin, du *décret du 19 septembre 1955,* modifiant l'article 6 du décret du 29 juin 1936 en ce qui concerne l'établissement et la publication des listes de commissaires agréés.

Section II

En Allemagne

68. L'origine et la réglementation de l'institution allemande de Wirtschaftsprüfer diffèrent de celles de l'institution de commissaires aux comptes à plusieurs points de vue et pour de multiples raisons :

— la naissance du Wirtschaftsprüfer se situe dans un tout autre climat politique, social et économique que celui qui marquait de 1860-1867, le commencement en France de l'ère libérale ; et

— la réglementation allemande accuse une dualité en ce qu'elle dispose à l'égard du Wirtschaftsprüfer, soit dans le cadre de la réglementation professionnelle des carrières libérales, soit dans le domaine du droit applicable aux sociétés commerciales. Par conséquent, le Wirtschaftsprüfer subit à la fois le concours du législateur de la matière commerciale et celui du législateur en matière professionnelle.

Les sociétés commerciales allemandes tout comme leurs homologues françaises ont ressenti le même besoin de confier le contrôle

(5) D.H., 1953, L. 39.

et la révision de leur comptabilité à des contrôleurs indépendants et qualifiés qui exerceraient cette activité comme une occupation principale.

Or, cette tâche fut successivement exercée par les réviseurs des comptes non salariés, par les experts près les tribunaux et par les experts comptables.

69. La débâcle allemande de 1918 et la crise économique nationale et mondiale qui sévissait en Allemagne de Weimar aux alentours des années 1930 a accentué la nécessité de soumettre des sociétés par actions et des entreprises exploitées sous une autre forme juridique commerciale à un *contrôle légal de leurs comptes d'exercice* (gesetzliche Abschlussprüfung). En outre, les grands scandales, comme celui provoqué par le « krach » de la Frankfurter Allgemeine Versichnungs-AG et le suicide de son directeur Dumcke, qui a fait présenter des bilans truqués appelaient à une nouvelle réforme du régime juridique des sociétés par actions en général et de leur système de contrôle en particulier. Rappelons, pour mémoire (6), que l'ancien Allegemeines Deutsches Handelsgesetzbuch avait consacré en matière de sociétés par actions le système de concession par l'Etat et l'autonomie de volonté de l'actionnaire ; que sa réforme de 1884 avait introduit le contrôle de la fondation de sociétés, exercé avec le concours des actionnaires ; que le Handelsgesetzbuch de 1897 avait apporté des modifications de minime importance dans le contrôle de la fondation.

S'il est vrai que :

> « Malgré les modifications de structure des entreprises, le régime des sociétés de capitaux est demeuré le même dans ses traits caractéristiques principaux depuis la fin du XIX^e^ siècle (7) », il est vrai aussi que la conception juridique des sociétés de capitaux à évolué vers la conception de l'Unternehmen an sich (8) et vers la théorie institutionnelle (9).

70. En 1930, le Ministre du Reich de la Justice, dans son premier projet d'une loi sur les sociétés par actions et sur les sociétés en commandite par actions a caractérisé les motifs, les traits principaux de la transformation du régime des sociétés par actions :

> « L'entreprise n'est pas seulement un *cadre extérieur* permettant aux citoyens qui y participent la réalisation de leurs intérêts, mais c'est aussi un bien juridique *sui generis* et une *institution* dotée des tâches particulières (10) ».

(6) Voir Dr Rudolf WIETHÖLTER, *op. cit.*, p. 35 à 48.

(7) Voir Dr Kurt BALLERSTEDT, *Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften*, Tübingen, 1949, p. 7 et s.

(8) Contre la théorie de la *personnalité morale abstraite*, voir SIEBERT, « BGB System und völkische Ordnung », dans *Rechtswissenschaft*, 1936.225.

(9) Sur la transformation de l'idée de la société — personne morale — par la création de la notion de l'entreprise et la naissance de la théorie institutionnelle, voir Karl HAFF, « Die juristischen Personen des bürgerlichen und Handelsrechts in ihrer Umbildung », dans *RG Praxis V*, p. 178 et s.

(10) Voir Dr Kurt BALLERSTEDT, *op. cit.*, p. 7 et s.

Le 19 septembre 1931 est intervenue une réforme du régime juridique des sociétés par actions. Malheureusement, elle n'a pas tranché le doute sur le point de savoir s'il était possible de ne pas faire opérer une vérification obligatoire de la société au cas où tous les organes sociaux auraient réalisé leur accord à cet effet.

Cette question litigieuse a été tranchée par *l'ordonnance* du 8 juillet 1934, qui reconnaît à la vérification obligatoire le caractère impératif auquel les organes sociaux intéressés ne sauraient point déroger (11).

71. C'est donc dans ce climat économique et juridique qu'est née le 30 janvier 1937 la loi sur les sociétés par actions (Aktiengesetz) qui prévoit le contrôle obligatoire des comptes d'exercice des sociétés par actions et en confie la tâche aux Wirtschaftsprüfer. Cependant, l'assemblée générale des actionnaires devient un roi détrôné (12). Elle n'a plus le droit de désigner, même facultativement, la direction. Le conseil de surveillance est devenu dirigeant de l'entreprise (13).

Sous-Section I. — La réglementation professionnelle (14)

72. La réglementation professionnelle a son origine dans le premier décret d'application de *l'Ordonnance du Président du Reich portant régime juridique des sociétés par actions et instituant le contrôle des banques en même temps que proclamant l'amnistie fiscale* (en date du 15 décembre 1931). Ce décret a précisé que seuls les *Wirtschaftsprüfer* officiellement agréés et les sociétés de contrôle comptable et économique des entreprises, les *Wirtschaftsprüfungsgesellschaften* régulièrement inscrites auprès de l'ancienne Administration de la profession appelée *Hauptstelle für* die *öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfer* étaient habilités à exercer le contrôle de bilans au sens des dispositions nouvellement édictées en vue d'instituer un *contrôle comptable obligatoire* des sociétés (die Pflichtprüfung). Désormais, l'activité du contrôleur des comptes est close par l'octroi ou le refus d'un *visa de confirmation* de l'état des comptes, certifiés conformes au règlement en vigueur (Bestätigungsvermerk) et seuls les Wirtschaftsprüfer ou les Wirtschaftsprüfungsgesellchaften ont le droit d'apposer ledit visa. Cela les différencie essentiellement des autres réviseurs des comptes ou experts comptables qui ne possèdent pas la qualification de Wirtchaftsprüfer et n'ont pas le pouvoir d'accorder le visa de confirmation. Il est à noter que, dans une Allemagne décentralisée en Länder (Pays), le décret d'application ci-dessus, obligatoire pour tout le territoire du Reich

(11) Voir Wirtschaftstreuhänder, 1935, p. 225.

(12) Voir SCHLEGELBERGER, *Die Erneuerung des Aktienrechts*, 1935.28, à propos de la grande réforme de 1937, au stade de préparation alors.

(13) Voir SCHLEGELBERGER, *ibidem*.

(14) Sur l'historique de la réglementation professionnelle, voir Waldemar KOCH, *Der Beruf des Wirtschaftsprüfers*, Berlin, p. 15 et s. et p. 53 et s.

de 1931, a invoqué comme fondement juridique de ses dispositions la *Convention des Länder* (Landervereinbarung) annexée à la fin de son texte et présentant une véritable réglementation professionnelle de la fonction de Wirtschaftsprüfer. Cette Convention des Länder précisait notamment les conditions d'accès à la carrière de Wirtschaftsprüfer et assurait une grande sélection des candidats qui se recrutaient surtout parmi les réviseurs des comptes et parmi les dirigeants des sociétés fiduciaires. Celles-ci se transformaient en « *Wirtschaftsprüfungsgesellschaften* » tout en maintenant leurs activités propres à des sociétés fiduciaires (Treuhandgesellschaften).

73. La réglementation professionnelle de 1931 est restée en vigueur jusqu'à la fin du « Troisième Reich ». Elle n'a subi que quelques modifications concernant l'organisation de la profession (15).

Si, dans sa dernière phase d'évolution avant 1945, le droit professionnel de Wirtschaftsprüfer a été dominé par une tendance centralisatrice — comme d'ailleurs la plupart des secteurs de l'économie du Reich à cette époque, une orientation inverse a marqué la réglementation juridique de cette matière depuis l'armistice de 1945.

74. *Inspiré de l'Ordonnance de 1931,* et favorisé par les desseins politiques et les considérations d'ordre économique des alliés occidentaux, le droit professionnel de Wirtschaftsprüfer a suivi, dans les trois zones d'occupation, une évolution placée sous le signe de la décentralisation par Pays.

« L'ordonnance portant réglementation professionnelle des personnes qui exercent des activités de contrôle économique et comptable de même que des activités fiduciaires » a été rendue le 20 décembre 1946 dans l'ancienne zone d'occupation britannique. Son application territoriale couvrait les Pays Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen, Schleswig-Holstein et Hambourg.

Dans l'ancienne zone d'occupation américaine, la « loi sur les Wirtschaftsprüfer, les reviseurs des comptes et les conseils fiscaux » a été successivement promulguée :

— le 9 mars 1948 en Bavière (comme loi n° 105) ;

— le 16 août 1948 dans le canton bavarois de Lindau (comme disposition réglementaire) ;

— le 13 décembre 1947 en Hesse (comme loi) ;

— le 26 février 1948 à Brême (comme loi) et

— le 17 décembre 1947 dans l'ancien Land Wurttemberg-Baden (comme loi n° 911).

(15) Voir Ordonnance du 23 mars 1943 portant concentration dans le domaine du contrôle économique et comptable de même qu'en matière d'activités fiduciaires, suivie de quelques instructions ministérielles arrêtées en vertu de son article 9.

Elle a été suivie de nombreuses ordonnances d'application et d'instructions ministérielles parues dans les divers Länder indiqués ci-dessus.

Dans l'ancienne zone d'occupation française (les anciens Länder Baden et Württenberg-Hohenzollern), des dispositions juridiques ont été prises le 15 janvier 1946 (pour Baden) et le 8 mars 1946 (pour Württenberg-Hohenzollern), relativement à la création de la Chambre des experts en matière de contrôle économique et comptable ainsi qu'en matière fiscale.

Le pays de Rheinland-Pfalz a été doté d'une réglementation professionnelle de Wirtschaftsprüfer le 21 mars 1950 et d'une ordonnance locale concernant la révocation de l'agrément de la qualité de Wirtschaftsprüfer, le 11 avril 1953.

Berlin-Ouest et la Sarre continuaient cependant de suivre le régime de 1931.

En résumé, la période d'après 1945 est caractérisée par le concours de législations locales. Il n'existait pas à cette époque un droit allemand uniforme de Wirtschaftsprüfer, la décentralisation battant son plein.

Cependant, le principe de libre établissement de Wirtschaftsprüfer et, surtout, le développement de l'économie allemande à l'échelon du Land semblent avoir inspiré le retour à une organisation juridique centrale et générale de la carrière de Wirtschaftsprüfer.

75. Le premier pas dans ce sens a été marqué le *17 juillet 1952*, date de la promulgation d'une *première loi fédérale* intéressant la présente matière. C'est la « *loi sur les Wirtschaftsprüfer dans les sociétés coopératives* ». Nous verrons plus loin que le champ d'activité des Wirtschaftsprüfer — plus étendu que celui des commissaires français — s'étend aussi sur les sociétés coopératives. Elle a remplacé une ordonnance du 7 juillet 1936 relative à la même matière.

Après la loi du 17 juillet 1952, le droit professionnel des Wirtschaftsprüfer allemands est entré dans une nouvelle phase dominée par *l'idée de la centralisation et de l'uniformisation.*

76. Le 27 août 1954 un projet de loi portant réglementation professionnelle à *l'échelon fédéral* (16) a été présenté par le gouvernement fédéral au Bundestag. Mais la période législative venait alors à son expiration et le projet dût être présenté au Parlement de Bonn, sans aucune modification, une deuxième fois en février 1958. Le Bundestag l'a alors adopté à l'unanimité en deuxième et troisième lecture. Le Bundesrat (Conseil fédéral) l'a approuvé, à son tour le *16 juin 1961. La loi dénommée « Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer* (Wirtschaftsprüferordnung) (17) a été pro-

(16) Document du Bundestag, n° 784.

(17) En français : Loi portant réglementation professionnelle des Wirtschaftsprüfer.

mulguée le 24 juillet 1961. Elle est entrée en vigueur le 1er novembre 1961, sur l'ensemble du territoire de la République Fédérale d'Allemagne, Berlin-Ouest, y compris. Dès son application, toutes les dispositions de la législation locale constitutives du régime d'après 1945 et la loi fédérale du 17 juin 1962 ont été abrogées.

§ 1. *Wirtschaftsprüferordnung du 24 juillet 1961*

77. Matériellement, la « Wirtschaftsprüferordunug » est composée de 141 articles (paragraphes) groupés en 8 parties. Son contenu constitue *une véritable charte de la profession*. Bien que nous ayons à y revenir en détail plus loin, il nous semble nécessaire d'en donner une succinste analyse au préalable.

En premier lieu, elle consacre le principe que l'activité de Wirtschaftsprüfer présente un caractère libéral. Ce caractère semble incompatible avec la tendance vers l'anonymat et la commercialisation de cette profession, favorisée par la création de nombreuses Wirtschaftsprüfungsgesellschaften constituées sous forme de sociétés commerciales — par actions en général. A ce grief, les nouvelles dispositions donnent une entière satisfaction en soumettant la reconnaissance d'une société commerciale comme Wirtschaftsprüfungsgesellschaft à la condition que celle-ci soit dirigée sous la responsabilité propre et personnelle des Wirtschaftsprüfer qui, eux, n'en deviennent pas des commerçants pour autant.

Elle détermine, en reprenant quelques dispositions du régime précédent :

— *le contenu de l'activité* du Wirtschaftsprüfer (article 2) et son *étendue territoriale* (article 3) ;

— *les conditions d'admission et d'agrément en qualité de Wirtschaftsprüfer* (articles 5 et 24) ;

— *les conditions d'intervention du Wirtschaftsprüfer en matière de sociétés coopératives* (articles 25 et 26) ;

— *les règles applicables aux sociétés « Wirtschaftsprüfungsgesellschaften »* (articles 27 à 36).

— les modalités de la *tenue* d'un *registre central professionnel* (articles 37 à 42) ;

— *les droits et devoirs professionnels du Wirtschaftsprüfer* (articles 43 à 66) ;

— *la juridiction disciplinaire et la procédure engagée devant elle* (articles 67 à 131) ;

— enfin, la *protection du titre de Wirtschaftsprüfer* (articles 132 et 133).

La profession est dotée désormais d'une *Chambre des Wirtschaftsprüfer* (Wirtschaftsprüferkammer).

Il est à noter que le législateur s'est également penché sur le sort de quelques 1.500 experts-comptables assermentés (18). L'identité

(18) « Vereidigte Buchprüfer » (en allemand), voir les art. 126 à 131 de la loi de 1961.

de leurs activités avec celles des Wirtschaftsprüfer les met dans une situation délicate dans l'avenir car, n'ayant pas le droit de délivrer le visa de confirmation, ils risquent d'être supplantés par ces derniers. La loi de 1961 leur *facilite l'accès au titre de Wirtschaftsprüfer.*

Voici donc l'évolution de la réglementation professionnelle de la carrière de Wirtschaftsprüfer qui a abouti, en dernier lieu, à l'œuvre unifiée de la loi de 1961 et a consacré la victoire de la *tendance centralisatrice,* sur l'atomisme des législations des Länder.

78. A la différence du commissaire aux comptes, le Wirschaftsprüfer est soumis à un double régime juridique : réglementation professionnelle dont l'historique vient d'être exposé, et législation de caractère commercial — celle sur les sociétés allemandes de capitaux.

Sous-Section II. — Textes relatifs aux sociétés de droit commercial applicables aux activités du Wirtschaftsprüfer

79. Mentionnons au seuil de cette sous-section que le Wirtschaftsprüfer a un champ d'activité plus large que le commissaire français. En effet, il exerce ses fonctions non seulement dans les sociétés par actions et en commandite par actions mais il intervient aussi obligatoirement dans les sociétés coopératives et, facultativement, dans les sociétés à responsabilité limitée.

Cependant, pour nous en tenir à la comparaison entre ces deux institutions de contrôle, nous examinerons très rapidement les textes législatifs qui confient au Wirtschaftsprüfer un rôle n'ayant pas d'équivalent en France, et nous étudierons, plus en détail, la loi de 1937, l'Aktiengesetz, dans les dispositions intéressant directement le Wirtschaftsprüfer.

§ 1. — *Législation sur les sociétés autres que la société par actions ou en commandite par actions*

80. *a*) En matière de *sociétés à responsabilité limitée,* l'intervention du Wirtschaftsprüfer est *facultative.* En effet, l'article 42a de la loi du 20 avril 1892 sur les sociétés à responsabilité limitée, rédaction du 20 mai 1898 (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung) prévoit que le Ministre de la Justice, d'accord avec le Ministre de l'Economie, peut décider que les comptes d'exercice doivent être obligatoirement contrôlés. Il pet donner toutes les instructions nécessaires à l'exécution de ce contrôle. Mais en général, le souci de contrôle est abandonné aux soins du ou des gérants.

b) En ce qui concerne les *sociétés coopératives d'achat et de consommation* (Gesetz bettrefend die Erwerbs — und Wirtschaftsge-

nossenschaften), les articles 53 et suivants de la loi du 1er mars 1889 contiennent les dispositions relatives au contrôle obligatoire des sociétés coopératives. Celles-ci adhèrent obligatoirement à des associations de contrôle (Prüfungsverbände) lesquelles entreprennent les opérations de vérification de leurs coopératives-membres, soit par des vérificateurs qui sont leurs employés, soit par les Wirtschaftsprüfer officiellement agréés (article 55, alinéa 2 de la loi de 1889 ci-dessus).

c) Dans le secteur bancaire, la nouvelle «loi portant organisation des banques et du crédit (Kreditwesengesetz) du 10 juillet 1961 a abrogé l'ancienne Kreditwesengesetz du 25 septembre 1939 mais elle a conservé, dans son article 27, alinéa 2 l'obligation de contrôle des comptes d'exercice des banques et instituts de crédit même constitués sous la forme juridique d'une société de personnes et de capitaux autre que la société par actions ; les dispositions de l'alinéa 2 de l'article mentionné renvoient pour application aux articles 135, 137 à 141 et àl'article 211, alinéas 1, 3 à 5 de l'Aktiengesetz de 1937.

d) Dans le secteur d'assurances et caisses d'épargne à la construction, les articles 57 et suivants de la « loi relative à la surveillance des entreprises d'assurances » (Versicherungsaufsichtsgesetz) du 6 juin 1937 (modifiée successivement le 5 mars 1937, le 31 juillet 1951 et 13 décembre 1951) organisent le contrôle comptable des entreprises d'assurances et des caisses d'épargne à la construction (article 112 de la loi précitée). Bien que ces textes ne parlent que du « contrôleur » (Prüfer) appelé à effectuer la vérification de la clôture des comptes (Rechnungsabschluss), il en résulte implicitement que ce contrôleur doit être un Wirtschaftsprüfer car le visa de confirmation doit être apposé à la fin du compte profits et pertes et que seul le Wirtschaftsprüfer est habilité à accorder ce visa (18).

e) En ce qui concerne les entreprises de construction de logements d'utilité publique, la « loi sur le caractère d'utilité publique en matière de construction de logements (Gesetz über die Gemeinnützigkeit in Wohnungswesen — Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz) du 29 février 1940 prévoit une organisation du contrôle comptable de ces entreprises analogue à celle des sociétés coopératives, c'est-à-dire l'obligation d'appartenir à une association de contrôle (Prüfungsverband). Le Wirtschaftsprüfer se manifeste donc au sein de cette association tout comme en matière de coopératives. Une ordonnance du 25 avril 1957, prise par application de la loi ci-dessus a complété les dispositions relatives au contrôle économique et comptable de ce secteur.

f) En ce qui concerne les *magasins d'entrepôt,* l'article 9 de l' « Ordonnance sur les certificats de dépôt à ordre » (Verordnung über Orderlagerescheine) du 16 décembre 1931 cite le Wirtschaftsprüfer comme contrôleur éventuel des comptes d'exercice de ces établissements.

(18) (Voir l'art. 62 de la loi du 6 juin 1957).

g) Enfin, le Wirtschaftsprüfer est susceptible d'intervenir aussi dans le *contrôle de la gestion des associations d'épargne réalisée au moyen de rabais* (Rabattsparvereine) et cela en vertu de l'article 4, alinéa 2 de la « loi sur les rabais » (Gesetz über Preisnachlässe-Rabattgesetz) du 25 novembre 1933.

§ 2. *Loi du 30 janvier 1937*

81. Les sociétés par actions (Aktiengesellschaften) et les sociétés en commandite par actions (Kommanditgesellschaften auf Aktien) sont régies par la loi du 30 janvier 1937 dite « loi sur les sociétés par actions » (Aktiengesetz), dernièrement modifiée le 23 décembre 1959. Ses nombreuses dispositions qui intéressent le Wirtschaftsprüfer intervenant dans cette catégorie des capitaux peuvent être divisées selon un critère fonctionnel de la manière suivante :

a) *Les dispositions relatives à la présentation des comptes, à savoir :*

l'article 125 — établissement des comptes d'exercice ;
l'article 126 — répartition des bénéfices ;
l'article 127 — rédaction du rapport social ;
l'article 128 — contenu du rapport social ;
l'article 130 — réserve légale ;
l'article 131 — plan obligatoire du bilan annuel (voir l'annexe n° 1) ;
l'article 132 — structure du compte profits et pertes ;
l'article 133 — évaluation des postes du bilan annuel ;
l'article 134 — formulaire des comptes d'exercice des entreprises non imbriguées ou groupées (en « Konzern ») (19).

Rappelons que ces dispositions constituent l'ossature même de *l'organisation comptable de sociétés allemandes.*

b) *Les dispositions relatives au contrôle des comptes d'exercice, à la désignation et à la responsabilité des contrôleurs,* à savoir :

l'article 135 — étendue du contrôle ;
l'article 136 — désignation des contrôleurs des comptes d'exercice (Abschlussprüfer) ;
l'article 137 — *choix et incompatibilités des contrôleurs des comptes d'exercice* (prévoit que seule les Wirtschaftsprüfer ou les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften peuvent être chargés de la fonction de contrôleur des comptes d'exercice) ;
l'article 138 — droit (de contrôleurs) de s'enquérir.

(19) Les formulaires pour les comptes d'exercice sont obligatoires pour les entreprises de trafic ou de transport par rail, pour les entreprises de construction de logement ayant le caractère d'utilité publique, et pour les banques et instituts de crédits.

Toutes ces dispositions organisent la *mission de contrôle* des Wirtschaftsprüfer.

c) Les dispositions relatives à la publicité des comptes d'exercice à savoir :

l'article 143 — dépôt des comptes d'exercice et du rapport social auprès du registre du commerce et la publication des comptes d'exercice ;

l'article 144 — forme et contenu de la publication des comptes d'exercice.

Nous retrouvons ces dispositions dans la partie consacrée à la responsabilité du Wirtschaftsprüfer du chef de son visa de confirmation reproduit dans les publications des comptes d'exercice.

d) Les dispositions relatives à la mission d'information des Wirtschaftsprüfer, à savoir :

l'article 139 — *rapport de contrôle* (Prüfungsbericht) fait par les Wirtschaftsprüfer et concernant les comptes d'exercice et le rapport social explicatif de ces comptes ;

l'article 140 — *Visa de confirmation* (Bestätigungsvermerk).

Ces dispositions sont développées dans la partie traitant de la « *Mission d'information* » *des Wirtschaftsprüfer.*

e) Les dispositions relatives à la responsabilité des contrôleurs des comptes d'exercice, à savoir :

l'article 141.

f) Les dispositions relatives à des vérifications spéciales (Sonderprüfungen), à savoir :

l'article 118 — nomination des contrôleurs de la constitution des sociétés, des procédés d'appel à la souscription du capital ou de réduction du capital social ;

l'article 119 — choix des contrôleurs (20) ;

l'article 120 — la responsabilité des contrôleurs (renvoi pur et simple à l'article 141) ;

l'article 121 — les droits des contrôleurs et leur devoir de rédiger un rapport de contrôle.

Sous-Section III. — Les éléments les plus caractéristiques de la réglementation française et allemande

82. Au terme de cet exposé de l'historique de la naissance de l'institution de contrôle et de l'évolution de sa réglementation,

(20) Le Wirtschaftsprüfer n'y est pas mentionné explicitement.

nous sommes obligés de constater que l'Allemagne connaît une réglementation professionnelle uniforme de la carrière libérale des Wirtschaftsprüfer, s'inscrivant dans le cadre des efforts d'uniformisation de toutes les carrières libérales (avocats, notaires, etc.), alors que, de l'autre côté, la France ne dispose d'un droit professionnel semblable qu'en ce qui concerne les commissaires « agréés », que la France aussi bien que l'Allemagne ont organisé les activités de ces organes de contrôle extérieurs dans le cadre des lois à caractère commercial qui régissent les sociétés par actions et que, finalement, les sociétés allemandes dites Wirtschaftsprüfungsgesellschaften n'ont pas d'équivalent en France. Il est, enfin, à noter que le législateur allemand s'occupe même du sort des experts comptables et des réviseurs des comptes en permettant leur conversion en Wirtschaftsprüfer. En revanche, le législateur français ne semble pas se soucier de la nécessité ressentie (surtout par les praticiens) de conférer aux commissaires aux comptes en général un *statut* uniforme apte à rehausser leur prestige. Il ne songe sans doute pas non plus à créer une nouvelle carrière libérale de censeurs de l'économie des entreprises à laquelles experts-comptables et sociétés fiduciaires seraient appelés en premier lieu du fait de leur haute qualification.

CHAPITRE II

DOMAINE D'ACTIVITE

83. Le domaine d'activité des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer peut être présenté, soit sous l'angle des sociétés dans lesquelles ces activités peuvent être exercées, soit sous l'angle de la nature de leurs activités.

Section I

L'activité du commissaire aux comptes et du Wirtschaftsprüfer dans les sociétés commerciales

84. En ce qui concerne le premier aspect, l'activité principale des commissaires français et des Wirtschaftsprüfer allemands consiste dans le contrôle de la comptabilité et de la gestion des sociétés commerciales.

Cependant, le nombre et la catégorie de ces sociétés ne sont pas les mêmes pour le Wirtschaftsprüfer que pour le commissaire.

85. En France aussi bien qu'en Allemagne, les deux institutions sont appelées à exercer leurs activités de contrôle dans les sociétés françaises anonymes et en commandite par actions et dans les sociétés allemandes du même type, c'est-à-dire par actions (Aktiengesellschaften) et en commandite par actions (Kommanditgesellschaften auf Aktien).

En outre, le Wirtschaftsprüfer apparaît *obligatoirement* dans les sociétés coopératives (Genossenschaften) et, *facultativement*, dans les *sociétés à responsabilité limitée* (Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Mentionnons encore son rôle de contrôleur des bilans consolidés (Konsolidierte Bilanz) des entreprises groupées dans un « Konzern ».

86. Ainsi, le champ d'activité des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer ne se recouvre que dans le *domaine du contrôle de la comptabilité et de la gestion des sociétés par actions.*

Par conséquent, une comparaison de ces institutions n'est possible que sur ce terrain commun et notre exposé sera donc limité à ce seul parallélisme possible.

Section II

Diverses activités professionnelles du Wirtschaftsprüfer

87. Le caractère spécifique de la *profession* de Wirtschaftsprüfer, à la différence d'avec la *fonction* exercée par les commissaires, prédestine les premiers à accomplir, en leur *qualité de Wirtschaftsprüfer* une série d'activités que le commissaire aux comptes peut bien exercer, lui aussi, non pas cependant, à raison de sa qualification d'organe extérieur de contrôle de sociétés, mais à des *titres professionnels distincts.*

Cela n'est qu'une conséquence résultant de la différence essentielle entre la définition, le régime juridique et le statut de ces deux institutions.

Sur le plan concret, elle se traduit par la faculté pour le Wirtschaftsprüfer d'être, en cette qualité, en même temps :

— *le conseil fiscal* de ses clients et de les représenter auprès des autorités fiscales (1) ;

— *l'expert en matière de gestion des entreprises,* et de procéder dans ce domaine, à des analyses de coûts de production, à des études d'amélioration de l'organisation et du rendement des entreprises, de donner à ce sujet des avis consultatifs et de rédiger des rapports d'expertise ;

— *le conseil en matière de réglementation des changes* (2).

De même, le Wirtschaftsprüfer peut accomplir ès qualité des actes fiduciaires (ceci intéresse surtout les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften qui sont, souvent, en même temps, des sociétés fiduciaires — Treuhandgesellschaften).

(1) Voir l'article 107 et 107*a* du Code des impôts (Reichsabgabenordnung), qui permet ces activités sans autorisation préalable du Bureau des contributions directes (Finanzamt).

(2) Voir la réponse du ministre fédéral de l'Economie du 24 sept. 1953, II A-4990/53 adressée à l'Institut des Wirtschaftsprüfer : « Il est bien vrai que « l'ordonnance sur l'assistance professionnelle en matière de changes », rendue le 29 juill. 1936, par application de l'art. 5 de la « loi portant prévention contre les abus en matière d'assistance juridique » est toujours formellement en vigueur mais que, d'accord avec la Bundesbank, elle n'est plus appliquée. Aucune opposition contre assistance accordée à titre professionnel en matière de devises ne sera formulée même en l'absence d'un agrément comme conseiller en matière de changes ».

Pour ce qui est des *consultations juridiques,* la « loi portant prévention contre les abus dans le domaine des consultations juridiques » du 13 décembre 1935 permet aux Wirtschaftprüfer de faire une étude juridique sur les affaires qu'ils traitent en cette qualité à condition que cette étude soit directement liée à leurs tâches professionnelles.

Titre III

Règles applicables aux commissaires aux comptes et aux Wirtschaftsprüfer (leurs droits et leurs devoirs)

88. Le problème des règles applicables au commissaire et au Wirtschaftsprüfer tient essentiellement à deux sortes de difficultés :

— la première semble résider dans l'incertitude de savoir ce qu'il convient de grouper sous ce titre,

— la deuxième, de caractère plus spécifique, résulte du fait que seul le Wirtschaftsprüfer est régi par des règles professionnelles à proprement parler et que, pour cette raison, la comparaison de ces deux institutions risque d'être boiteuse.

CHAPITRE UNIQUE

REGLES APPLICABLES

89. Nous sommes donc amenés à exposer dans cette section l'ensemble des règles de principe régissant les deux fonctions et l'exercice de celles-ci, à savoir :

a) les questions réglementées par la *législation sur les sociétés* et qui concernent (1) :

— *le mode de désignation, la durée et la publicité de la fonction de contrôleurs* (commissaires aux comptes et Wirtschaftsprüfer) ;

— *les conditions de choix et les incompatibilités, interdictions et déchéances que les contrôleurs risquent d'encourir (capacité)* ;

— *les autres aspects des règles applicables aux contrôleurs, leurs honoraires ;*

b) les questions réglementées par la *législation professionnelle,* notamment les principes qui concernent :

— l'exercice de la profession à titre principal et sous la responsabilité propre de l'organe de contrôle ;

— l'indépendance professionnelle ;

— l'obligation au secret ;

— les honoraires ;

— la liberté d'établissement et de l'exercice de la profession sans limitation territoriale ;

— et enfin, la qualification professionnelle et les examens professionnels.

(1) Les prérogatives et devoirs des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer, bien que réglementés essentiellement par les lois de 1867 et 1937, font l'objet d'une section spéciale en raison de l'étendue des problèmes qu'ils soulèvent).

Section I

Les questions réglementées par la législation sur les sociétés

Sous-Section I. — Le mode de désignation, la durée et la publicité de la fonction de contrôleur

90. Parmi les commissaires français, il faut distinguer les commissaires ordinaires de ceux que l'on désigne comme « inscrits » ou « agréés ».

Cependant, l'exposé ci-après se situe dans le cadre général des principes communément applicables à ces deux catégories de commissaires sous cette réserve que toute réglementation spéciale aux commissaires agréés sera signalée en parallèle et comme une dérogation au régime général des commissaires ordinaires.

§ 1. *En France*

A. *Commissaires « ordinaires ».*

91. L'article 32 de la loi de 1867 (décret du 31 août 1937) prescrit à cet effet :

> « L'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne pour trois ans un ou plusieurs commissaires qui ont mandat de vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société, contrôler la régularité et la sincérité des inventaires et des bilans ainsi que l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration... A défaut de nomination des commissaires par l'assemblée générale, ou en cas d'empêchement ou de refus d'un ou de plusieurs des commissaires nommés, il est procédé à leur nomination ou à leur remplacement par ordonnance du président du Tribunal de commerce du siège de la société à la requête de tout intéressé, les administrateurs dûment appelés. Le commissaire nommé par l'assemblée en remplacement d'un autre ne demeure en fonction que pendant le temps qui reste à courir du mandat de son prédécesseur ».

Par conséquent, les commissaires aux comptes sont *nommés librement* et, en principe par l'assemblée des actionnaires.

92. Si le conseil d'administration ne procède pas à la convocation de l'assemblée générale pour nommer ou pour remplacer les commissaires, tout *intéressé* peut présenter une requête au président du Tribunal de commerce du siège de la société afin qu'il soit suppléé à cette carence. Dans ce cas, la désignation des commissaires a lieu en vertu d'une ordonnance du président du Tribunal de commerce, les administrateurs dûment convoqués.

A défaut de désignation par l'assemblée ou par justice, les comptes ne pourraient pas être valablement rendus en fin d'exercice. Pour éviter le recours en justice, la doctrine prévoit la possibilité d'une convocation spéciale de l'assemblée ordinaire qui ne doit pas être nécessairement une assemblée chargée de recevoir les comptes (2).

93. La loi ne prescrit aucune forme pour la nomination des commissaires (3). Ceux-ci doivent accepter leurs fonctions, soit verbalement, soit par écrit. Dans ce deuxième cas, leur acceptation est constituée au procès-verbal de la réunion de l'assemblée des actionnaires par un « bon pour acceptation de fonctions » suivie de leur signature. A défaut d'acceptation expresse, l'exercice effectif de leurs fonctions implique leur accord tacite.

94. La loi précise que la durée normale de la fonction (du mandat) est de trois ans. Seuls les premiers commissaires élus par l'assemblée constitutive sont désignés pour un an (4). Le mandat peut encore prendre fin par la dissolution de la société, par une démission acceptée ou par une révocation appartenant à l'assemblée ordinaire. Mais celle-ci ne peut révoquer que les commissaires ordinaires, choisis par l'assemblée des actionnaires ou désignés par justice. En effet, nommés en règle générale par l'assemblée des actionnaires, les commissaires sont considérés comme mandataires de ceux-ci.

95. En stricte logique, il faudrait donc appliquer à leur égard les dispositions du Code civil régissant le mandat et permettre à l'assemblée générale de révoquer les commissaires simplement *ad nutum* (5). Néanmoins, la *jurisprudence dénie* à l'assemblée générale le droit de révoquer les commissaires aussi librement : la révocation ne peut avoir lieu que pour *motifs graves* soumis à l'*appréciation souveraine des tribunaux* (6).

96. Les commissaires dont les fonctions sont arrivées à expiration sont indéfiniment rééligibles, sauf dispositions contraires des statuts. Leur réélection peut être tacite et résulter de la ratification du rapport du commissaire par une assemblée qui ne s'est pas déroulée régulièrement (7).

(2) Voir H. Bosvieux, *Jour. soc.*, 1936, p. 149, « La nouvelle réglementation du mandat des commissaires aux comptes ».

(3) Voir Cass., 11 janv. 1910, *Jour. soc.*, 1910.206, *affaire Guinard, c/ Compagnie Occidentale de Madagascar.*

(4) Voir art. 25, al. 1er de la loi de 1867.

(5) Voir art. 2004 du Code civil.

(6) Voir *infra*, Nature juridique de la mission de contrôle des commissaires aux comptes, nos 258 à 263.

(7) Voir Paris, 28 janv. 1928, *Jour. soc.*, 1930.156, *affaire Le Lannier, Lejeune et autres c/Etablissements Duval.* La réélection valait jusqu'à la tenue d'une prochaine assemblée.

97. Il semble que les fonctions du commissaire ne cessent pas par la faillite de la société. Cette question peut être cependant controversée si la société est soumise à la liquidation judiciaire (8).

B. — *Commissaires « inscrits » — leur comparaison aux commissaires « ordinaires ».*

98. La nomination des commissaires inscrits appartient aussi à L'assemblée des actionnaires ou à l'autorité judiciaire mais, à la différence de celle des commissaires ordinaires, elle n'est pas libre. L'article 33, alinéa 3 à 7 précise que :

> « Dans les sociétés par actions faisant appel à l'épargne publique (9), l'un des commissaires au moins doit être choisi sur une liste établie par une commission siégeant au chef-lieu de la Cour d'appel dans le ressort de laquelle se trouve le siège social. Cette commission est composée de quatre membres : (suit l'énumération). Si l'assemblée des actionaires d'une société faisant appel à l'épargne publique n'a désigné aucun commissaire choisi sur cette liste, tout actionaire peut demander au président du Tribunal de commerce statuant en référé, les représentants de la société dûment appelés, de nommer un commissaire pris sur ladite liste. Ce commissaire aura tous les pouvoirs d'un commissaire nommé par l'assemblée. La durée de son mandat sera de trois années. La procédure à suivre par les commissaires pour établir cette liste sera déterminée par règlement d'administration publique ».

99. La comparaison des textes relatifs à ces deux institutions commissaire « ordinaire », commissaire « inscrit » fait ressortir que le choix du commissaire agréé est limité aux noms figurant sur une liste officielle de commissaires inscrits (10), que sa nomination par voie de référé intervient à la diligence de tout actionnaire (et non pas de tout intéressé comme c'est le cas pour le commissaire ordinaire) (11) et que, dans cette hypothèse, ce sont les représen-

(8) V. civ., 20 juill. 1897, *Jour. soc.*, 1898.16, *affaire Pic et Virey c/ Société des Magasins généraux de France et d'Algérie* : « L'article 32 de la loi du 24 août 1867 d'après lequel l'approbation du bilan et des comptes doit, à peine de nullité, être précédée du rapport des commissaires, est spéciale aux assemblées annuelles d'une société fonctionnant dans les conditions ordinaires des statuts ; il ne peut être étendu, par analogie, à la réddition des comptes définitifs par les administrateurs d'une société en liquidation ». Voir aussi J. Bouteron, « Commissaire aux comptes », n° 21, dans *Répertoire de droit commercial et des sociétés*, Paris, 1958.

(9) Les sociétés visées à cet article sont toutes les sociétés par actions ayant procédé à une émission publique d'obligations ou d'actions, ou dont les titres émis sont l'objet de libres négociations. Par conséquent, une société qui procède à une augmentation de capital social et émet de nouvelles actions, doit être considérée comme une société faisant appel à l'épargne publique, au sens de l'art. 33 précité. Voir Nancy, 14 févr. 1940, D.H., 1940.119.

(10) Voir Nancy, 14 févr. 1940, précité : « Attendu que l'assemblée générale des actionnaires de la Société X... a nommé en 1938 comme commissaire aux comptes MM. N... et M..., dont la parfaite honorabilité n'est pas en cause mais dont les noms ne figurent pas sur la liste des commissaires dressée pour le ressort de la Cour d'appel de Nancy... ».

(11) Par tout intéressé, il faut entendre : tout actionnaire, tout créancier, tout obligataire, tout porteur de parts de fondateur ou de parts bénéficiaires, tout débiteur.

tants de la société et non pas les administrateurs (pourquoi ne pas avoir reproduit le même terme ?) qui sont dûment appelés auprès du Tribunal de commerce. Enfin, l'article 32 prévoit la nomination de commissaire ordinaire par ordonnance sur requête — décision gracieuse, tandis que l'article 35 parle de la procédure du référé. Cette différence est plutôt apparente car, dans les deux cas, les représentants de la société sont appelés contradictoirement.

100. La durée du mandat des commissaires inscrits est également de trois ans. Cependant, s'ils avaient été nommés par ordonnance du juge de référé, la doctrine, défendue notamment par Bosvieux (12), veut qu'ils échappent à ce mode de révocation. A notre avis, cette conception risquerait de conduire à la création d'une nouvelle catégorie de « *commissaires inscrits judiciaires* » qui priverait l'assemblée de son droit fondamental de révocation et conduirait nécessairement à l'abandon de l'idée du mandat comme fondement juridique de leur mission.

§ 2. *En Allemagne*

101. Les dispositions quasiment identiques quant au fond se retrouvent en droit allemand.

Article 136 de l'Aktiengesetz :

« (1) Les contrôleurs des comptes d'exercice (Abschlussprüfer) sont élus par l'assemblée générale ; le résultat de l'élection est consigné dans un procès-verbal. Les contrôleurs sont élus avant l'expiration de l'exercice social sur lequel porte leur activité de contrôle. La direction est tenue de confier sans délai aux contrôleurs élus leur mission de contrôle.

(2) La direction, le conseil de surveillance ou une minorité réunissant au moins un dixième du capital social ont le droit de s'opposer au choix des contrôleurs des comptes d'exercice en mentionnant leur opposition dans le procès-verbal.

(3) Le tribunal statue sur cette opposition après audition des parties intéressées ; sa décision est rendue sans appel. L'opposition de la minorité n'est prise en considération que s'il est démontré que les actionaires minoritaires étaient porteurs de leurs actions au moins trois mois avant la date de l'assemblée générale ; pour établir cette vraisemblance, il suffit d'une affirmation sous la foi du serment faite devant le tribunal ou devant un notaire. Si cette opposition est accueillie, le tribunal désigne d'autres contrôleurs des comptes d'exercices après audition des Handelsstand (de la représentation officielle des commerçants) (13) ; sa désignation est définitive.

(12) Dans *Jour. soc.*, 1936, p. 148.

(13) *Handelsstand*, expression consacrée par le Code de commerce allemand (art. 1 à 7) pour désigner toutes les personnes physiques et morales qui exercent une activité commerciale en qualité de commerçant, fondé de pouvoir (Procuriste), représentant de commerce, etc. Les organes de représentation du Handelsstand sont les chambres

(4) Si l'assemblée générale a laissé expirer l'exercice social sans avoir élu de censeurs, leur désignation incombe au tribunal saisi sur requête de la direction, du conseil de surveillance ou de tout actionnaire après audition de la représentation officielle des commerçants, sa désignation est définitive. Il en est de même au cas où le contrôleur des comptes d'exercice désigné aurait refusé d'accepter la mission de contrôle, serait défaillant ou empêché de terminer son contrôle en temps utile et que l'assemblée générale n'aurait pas élu un autre contrôleur à sa place. La direction a l'obligation de présenter une requête à cet effet.

(5) Les contrôleurs des comptes d'exercice désignés par le tribunal ont le droit au remboursement de leurs débours propres et à la rémunération de leur activité. Les débours et la rémunération sont fixés par le tribunal ; cette fixation est susceptible d'un appel immédiat, alors que cet appel serait exclu s'il intervenait ultérieurement. L'exécution forcée a lieu conformément aux dispositions de code (allemand) de procédure civile en vertu de la décision du tribunal dès lors qu'elle est devenue définitive.

(6) L'élection du contrôleur des comptes d'exercice peut être révoquée par l'assemblée générale, même avant que les opérations de contrôle ne soient terminées ; lorsque le contrôleur a été désigné par le tribunal, sa désignation peut être révoquée à la requête de la direction ».

De plus, l'article 137, alinéa 1er, de l'Aktiengesetz ajoute une disposition capitale :

« Ne peuvent être élus ou désignés comme contrôleurs des comptes d'exercice que les Wirtschaftsprüfer ou des Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (14) ».

102. Néanmoins, l'élection par l'assemblée générale n'est définitive que si elle ne soulève d'opposition ni de la part du conseil de surveillance ou de la direction, ni de la part des minoritaires. Leur opposition doit être motivée par des intérêts de la société mais, en fait, il suffit d'invoquer ces intérêts sans qu'il soit nécessaire de les préciser. Par contre, les minoritaires opposants doivent prouver qu'ils détiennent les actions de la société depuis au moins trois mois avant la date de la session de l'assemblée. Ils peuvent retirer leur opposition jusqu'à l'intervention d'une décision en justice.

En définitive, la désignation du Wirtschaftsprüfer à la fonction de contrôleur des comptes d'exercice peut être attaquée par voie d'opposition (Widerspruch) ouverte :

— à la direction qui doit, auparavant, convoquer une autre assemblée générale (15),

de commerce et d'industrie (Industrie-und Handelskammer). Le présent texte vise les organes de représentation des commerçants, donc les chambres. Voir Dr Gablers *Wirtschafts-Lexikon*, Wiesbaden, 1961, p. 1598).

(14) Expression difficilement traduisible en français. Elle désigne les sociétés de droit commercial agréées officiellement et exerçant les mêmes activités qu'un Wirtschaftsprüfer, personne physique.

(15) Voir Dr Hans Adler, Walther Düring, Dr Kurt Schmalz (généralement cités comme Adler, Düring, Schmalz), *Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft*,

— et aux minoritaires représentant au moins 1/10e du capital social (16).

Cette voie de recours est régie par les dispositions de la loi du 17 mai 1898 sur les causes soumises à la juridiction gracieuse (Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit).

La Cour Suprême du Reich (17) a estimé que cette procédure par voie d'opposition n'était pas exclusive d'une demande de nullité ou en contestation de la décision concernant la désignation du contrôleur des comptes d'exercice, demande en justice basée sur le droit applicable aux sociétés par actions (Aktienrechtliche Nichtigkeitsklage ou Anfechtungsklage des Wahlbeschlusses).

103. Lorsque, à l'expiration de l'exercice, l'assemblée générale ne procède pas elle-même à l'élection des contrôleurs des comptes d'exercice, ceux-ci sont désignés par le tribunal.

En outre, nomination judiciaire intervient :

— par suite de la procédure d'opposition engagée contre la désignation du contrôleur aux comptes,

— ou par suite du refus du contrôleur désigné ou d'impossibilité survenant d'accepter la mission (décès, incapacité, nullité, constatés ultérieurement, empêchement dans l'exercice (18).

Désignés par l'assemblée générale ou par l'autorité judiciaire les Wirtschaftsprüfer sont investis de leur fonction de contrôler par la direction en vertu du contrat qualifié de Prüfungsauftrag. Leur mission couvre la période de l'exercice social. Cependant leur élection peut être renouvelée.

104. Leur mission prend fin, soit normalement (par l'apposition de leur visa de confirmation et par la remise des documents de contrôle à la direction et au conseil de surveillance), soit prématurément par démission donnée conformément aux règles générales du contrat d'ouvrage (Werkvertrag) (19), soit par révocation par l'assemblée générale. Celle-ci peut intervenir à tout moment, même après l'exécution des travaux matériels de contrôle mais non pas postérieurement à la remise du rapport de contrôle à la direction et au conseil de surveillance.

Si le Wirtschaftsprüfer a été nommé par justice, il ne saurait être révoqué que par le tribunal saisi de la requête de la direction agissant dans l'intérêt de la société. L'alinéa 6 de l'article 136 précité se rapporte à ce sujet.

3e éd., Stuttgart, 1957, p. 567, note ad § 136 et von Godin, Wilhelmi, *Aktiengesetz, Kommentar*, 2e éd., Berlin, 1950, p. 466 à 471.

(16) Dans ce cas, le recours à la justice a lieu contre la décision de cette deuxième assemblée, voir von Godin, Wilhelmi, *op. cit., ibidem.*

(17) Voir Reichsgerichts hof du 25 sept. 1936, RC 1181/36 dans *H.R.R.*, 1937, p. 14.

(18) Voir Adler, Düring, Schmalz, *op. cit.*, p. 570, note ad § 136.

(19) Voir art. 675 du Code civil allemand qui permet au contrôleur de résilier le contrat passé avec la société à tout moment et sans préavis, pour des motifs importants. Il doit, toutefois, éviter de le résilier à contretemps, ce qui pourrait l'exposer à une action en dommages-intérêts (Ersatzanspruch).

§ 3. *Comparaison des textes français et allemands*

105. La comparaison du texte français et des textes allemands permet de souligner, pour commencer, une similitude des principes régissant la nomination des organes extérieurs de contrôle, le droit de désigner et de révoquer les commissaires aux comptes ou les contrôleurs des comptes d'exercice appartient :

a) *en principe*, à l'assemblée générale des actionnaires,

b) *exceptionnellement*, au tribunal.

Des différences sont néanmoins à signaler, car les dispositions allemandes, toujours plus précises, plus explicites et plus détaillées, prévoient :

a) que c'est la direction qui confie leur mission aux contrôleurs des comptes d'exercice,

b) que la direction, le conseil de surveillance ou les minoritaires peuvent s'opposer au choix des contrôleurs, ce qui nécessite le recours à une décision judiciaire et, le cas échéant, à la nomination de nouveaux contrôleurs par le tribunal, et,

c) que seuls les Wirtschaftsprüfer ou les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften — personnes physiques ou morales disposant de connaissances spéciales — peuvent être désignées comme contrôleurs des comptes d'exercice.

D'autre part, les textes français ne contiennent aucune disposition équivalente ou analogue aux articles 136 et 137 allemands ci-dessus et l'intervention éventuelle du conseil d'administration ou du conseil de surveillance en matière d'élection de commissaires aux comptes est absolument impensable en droit français. En outre aucune qualification spéciale n'est exigée des commissaires alors qu'en Allemagne, comme nous le verrons, les Wirtschaftsprüfer sont des personnages compétents et publiquement agréés après un examen difficile. Le sérieux de leur mission ne va pas sans y gagner. Une seule restriction s'impose cependant au sujet des « commissaires agréés », dont le régime d'exception est plus sévère que celui des commissaires « ordinaires » sans marquer pour autant une communauté d'esprit ou de lettre avec la réglementation des Wirtschaftsprüfer allemands.

Il est vrai, en revanche, que le droit allemand ne connaît pas de distinction entre les organes de contrôle ordinaires et agréés ; le Wirtschaftsprüfer est une notion unique. Cela paraît vrai à plus forte raison que les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sont soumises, en principe, aux mêmes règles, sous réserve de dérogations propres à leur caractère de personne morale.

Enfin, la question, discutée en France de savoir si les actionnaires réunis peuvent révoquer un commissaire désigné par justice ne se pose pas en droit allemand. Elle est tranchée par le texte même de la loi : cette nomination peut être révoquée à la requête de la direction.

Sous-Section II. — Publicité légale des organes extérieurs de contrôle

§ 1. *En France*

A. — *Commissaires ordinaires.*

106. La publicité de la nomination des commissaires est assurée uniquement au stade de la fondation de sociétés grâce aux dispositions de l'article 56 de la loi de 1867 :

> « Dans le même délai d'un mois, un extrait de l'acte constitutif et des pièces annexées est publié dans l'un des journaux désignés pour recevoir les annonces légales ».
>
> Elles sont complétées par l'article 57. « L'extrait mentionne : 6° les noms, prénoms, qualités et adresses personnelles des commissaires de surveillance des sociétés anonymes ».

En outre, une publicité au moyen de dépôt au greffe du Tribunal de commerce comprend aussi deux copies certifiées des rapports établis conformément à l'article 25 qui précise que le procès-verbal de la séance convoquée en vue de constater les souscriptions au capital social constate aussi l'acceptation des administrateurs et des commissaires présents à la réunion.

L'inobervation des formalités de dépôt et de publicité prescrites à l'article 57 est sanctionnée par la nullité de la société, sous réserve des régularisations (20). La même nullité frappe toute société anonyme pour laquelle n'ont pas été observées les dispositions de l'article 25 (21).

En revanche, la nomination des commissaires par l'assemblée des actionnaires d'une société anonyme déjà existante n'est entourée d'aucune mesure de publicité légale (22). L'article 59 de la loi du 24 juillet 1867, tel que modifié par le décret-loi du 30 octobre 1935 spécifie, en effet, que les changements intérieurs parmi les commissaires n'ont pas à être déposés au greffe du Tribunal de commerce ni publiés dans un journal d'annonces légales. De plus, le décret 54-37 du 6 janvier 1954 portant règlement d'administration publique pour l'application du titre 4 du Livre 1er du Code de commerce, modifié par le décret 53.705 du 9 août 1953 et pour l'application du décret du 30 octobre 1935 relatif aux formalités de publicité, a omis l'indication du commissaire.

B. — *Commissaires inscrits.*

107. La publicité des commissaires agréés, tout en restant la même que celle des commissaires ordinaires, est, en outre, carac-

(20) Voir art. 58 (décret du 30 oct. 1935) de la loi de 1867 et art. 8, al. 6 de la même loi.

(21) Voir art. 41 de la loi de 1867.

(22) Voir André Dalsace, « Assemblées générales », nos 296 et 297 dans *Répertoire de droit commercial et des sociétés*, Paris, 1958. M. Dalsace trouve cette inadvertance regrettable.

térisée par la publicité des listes sur lesquelles ils sont inscrits. L'article 6 du décret du 29 juin 1936 organise la publicité de ces listes en prescrivant que « la commission arrête la liste pour le 1er janvier de chaque année. Dans les quinze jours qui suivent, le greffier en chef est tenu d'afficher au greffe de la Cour d'appel la liste arrêtée par la commission. Dans le même délai, celui-ci en envoie des copies aux Tribunaux de première instance, de commerce et aux Chambres de commerce du ressort de la Cour d'appel pour y être affichées ainsi, qu'au Bulletin des annonces légales obligatoires (B.A.L.O.) et à un journal d'annonces légales du ressort de la Cour d'appel pour y être publiées.

Le décret n° 55-1228 du 19 septembre 1955 y ajoute : « Le greffier en chef de la Cour d'appel, les greffiers des tribunaux précités et les secrétaires des Chambres de commerce sont tenus d'assurer la communication sur place de la liste, sans formalité et sans frais, à toute personne qui en fait la demande. La publication au Bulletin des annonces légales obligatoires et au journal d'annonces légales de la liste complète pourra n'être renouvelée que tous les cinq ans, la publication annuelle pouvant être limitée aux modifications survenues depuis la publication de la dernière liste complète ». Signalons, enfin, que les commissaires peuvent être inscrits simultanément sur plusieurs listes.

La législation française prévoit donc une triple mesure de publicité :

— publicité judiciaire par voie d'affichage ;

— publicité de presse par voie d'insertion aux journaux ;

— publicité de communication à tout tiers qui en manifeste le désir.

La publicité de presse est cependant limitée à des changements survenus tous les cinq ans depuis la publication intégrale des listes.

§ 2. *En Allemagne*

108. La publicité de la nomination du Wirtschaftsprüfer est assurée grâce au jeu de l'article 111 de la loi de 1937. Celui-ci prévoit que toute décision de l'assemblée générale nécessite une consignation dans le procès-verbal judiciaire ou notarié. Une copie en est envoyée au *registre du commerce.*

Or, c'est justement la nomination à la fonction de contrôleur des comptes d'exercice qui, décidée par l'assemblée générale, est ainsi directement visée par cet article :

> « (1) Toute décision de l'assemblée générale nécessite, *pour être valable,* d'être consignée dans un procès-verbal judiciaire ou notarié, dressé au sujet des délibérations qui l'ont précédée.
>
> (5) Aussitôt après la réunion (de l'assemblée générale), la direction doit déposer au registre du commerce une copie du procès-verbal, expédiée sous forme authentique ».

Les dispositions de l'article 111 sont impératives ; les statuts ne les peuvent rendre ni plus ni moins rigoureuses. Par conséquent, serait considérée comme nulle et non avenue toute désignation du contrôleur des comptes par l'assemblée des actionnaires qui ne serait pas suivie des mesures de publicité prescrites par la loi de 1937.

§ 3. *Les différences du système français et allemand en matière de publicité légale des contrôleurs des comptes*

109. La principale différence dans ce domaine tient à ce que la publicité légale du commissaire ordinaire n'est prévue qu'au stade de la fondation même de la société et qu'elle coïncide avec la publicité de celle-ci.

En Allemagne, la publicité de la désignation à la fonction de contrôleur des comptes (Abschlussprüfer) est organisée d'une manière permanente : elle intervient également au cours de la vie de la société.

De même, le fait que les nominations de commissaire aux comptes sont entourées d'une publicité à la fois « judiciaire » (registre du commerce) et, « journalistique » (insertion dans le B.A.L.O.) donc plus larges qu'en Allemagne (registre du commerce seulement) s'expliquent par les dispositions législatives qui les situent au moment de la naissance juridique de la société ; et c'est surtout à la fondation de société que s'intéressent naturellement tous les milieux économiques ; le commissaire ordinaire en subit la conséquence.

Enfin, le système français est caractérisé par une publicité spéciale des commissaires « inscrits » qui n'existent pas en droit allemand.

Sous-Section III. — Les conditions du choix des commissaires français et des Wirtschaftsprüfer (liberté du choix)

§ 1. *En France*

110. Sous réserve des dispositions applicables au commissaire « agréé » et en l'absence de textes, il est permis de constater qu'en France, le choix des commissaires est libre et qu'il est opéré sans distinction de sexe et sans aucune exigence de connaissance ou d'aptitudes techniques spéciales dès que l'individu choisi est majeur et maître de ses droits.

Pour M. Bouteron (23), il est aussi possible d'élire comme com-

(23) Voir J. Bouteron, *op. cit.*, n° 6 et Paris, 8 mars 1932, S., 1934.281, note Rousseau et D.H., 1932.225, *affaire Monde colonial illustré c/ Société X... et Société de Publications et d'éditions.* Dans cette affaire, les fonctions de commissaire ont été exercées par une société fiduciaire.

missaire « ordinaire » une personne morale. Cette faculté est exclue pour des commissaires « inscrits ».

Pour M. Ripert (24), il n'y a aucune raison de ne pas l'admettre puisqu'une société peut être administrateur.

> « Depuis le décret de 1935, la doctrine est hésitante, étant donné la responsabilité pénale qui pèse sur les commissaires et qui ne pourrait atteindre une société. Mais comme les sociétés n'ont pas été admises dans les compagnies des commissions agréés (25), la question a perdu une partie de son importance ».

Cet état de choses peut s'avérer regrettable surtout à l'égard des sociétés d'expertise comptable prédestinées pourtant à offrir le maximum de garantie quant aux connaissances techniques et valeur morale. Mais c'est surtout en matière de sociétés qui ne font pas appel à l'épargne publique — (mais qui présentent un secteur économique national important) — que le choix, libre, des personnes qui se limitent à l'accomplissement de « quelques gestes rituels » pour s'acquitter de leur mission de commissaire a pour résultat d'enlever au commissariat de la gravité dont le législateur voulait faire accompagner la tâche de contrôle extérieur de sociétés par actions en France.

§ 2. *En Allemagne*

111. Rien de semblable en Allemagne où le choix de contrôleurs des comptes d'exercice est libre mais à condition d'être opéré parmi les Wirtschaftsprüfer officiellement agréés à cet effet ou parmi les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Celles-ci disposent en effet d'un état-major de collaborateurs les plus qualifiés et assurent, de ce fait, le maximum du sérieux dans leurs opérations de vérification (26).

Les commissaires agréés s'approchent donc, à quelque degré, des Wirtschaftsprüfer allemands en ce qu'ils peuvent être librement choisis sur les listes sur lesquelles ils sont incrits après un examen préalable. Les modalités d'admission à la fonction de commissaire « agréé » semblent être un commencement de rédaction, une esquisse d'un statut professionnel.

Sous-Section IV. — Les incompatibilités, interdictions et déchéances que les contrôleurs peuvent encourir

§ 1. *En France*

112. Le principe de la liberté du choix des commissaires est cependant tempéré par les restrictions qui se traduisent, soit par

(24) Voir Georges RIPERT, *op. cit.*, n° 1184.
(25) Compagnies créées par le décret-loi du 29 juin 1936.
(26) Voir art. 137, al. 1er de l'Aktiengesetz.

l'*incompatibilité*, soit par l'*interdiction* d'exercice d'une fonction d'organe social ou par la *déchéance*.

Toutes ces fins d'exclusion peuvent exister déjà au moment de la désignation à la fonction de même qu'elles peuvent survenir au cours du mandat.

113. *Les incompatibilités* peuvent reposer sur un motif fondé, soit sur un *lien de famille*, soit sur un *lien pécuniaire*. Elles sont prévues à l'article 33 de la loi de 1867.

Ne peuvent être choisis comme commissaires :

1. Les parents ou alliés jusqu'au 4e degré inclusivement ou le conjoint des administrateurs ou des apporteurs (*liens de famille*) ;

2. Les personnes recevant sous une forme quelconque, à raison de fonctions autres que celles de commissaire, un salaire ou une rémunération des administrateurs ou de la société ou de toute entreprise possédant le dixième du capital de la société, ou dont la société possède au moins le dixième du capital (*lien pécuniaire*) ;

3. Le conjoint des personnes ci-dessus visées (*lien de famille*).

Les personnes dont les familles sont exclues des fonctions de commissaires aux comptes peuvent être classées en deux groupes : les *administrateurs* et les *apporteurs*. Les apporteurs mentionnés par le texte sont naturellement les associés (actionnaires) ayant reçu des actions d'apport à raison des apports qu'ils ont effectués autrement qu'en numéraire.

Il va de soi que la gestion des administrateurs, contrôlée par les commissaires ne saurait être soumise à la vérification de leurs parents ou conjoint ; la crainte d'une « entente familiale » est trop évidente.

En ce qui concerne les apporteurs, l'exclusion de leurs proches se conçoit avec moins d'aisance. Ceux-ci, une fois la société constituée, n'ont plus de rôle à jouer. Néanmoins, ils sont appelés, en assemblée générale, à désigner les commissaires aux comptes et à sanctionner leur activité. Cette explication du souci d'indépendance de l'assemblée générale à l'égard des commissaires paraît plus plausible que celle qui serait puisée dans le sein du législateur d'assurer une certaine symétrie des incompatibilités des commissaires aux comptes avec les incompatibilités des commissaires vérificateurs (aux apports) de l'article 4, alinéa 9 de la même loi de 1867.

114. Pour ce qu'il est des incompatibilités fondées sur un lien pécuniaire, deux considérations rentrent en ligne de compte :

— le souci d'assurer la *séparation* des *organes sociaux* (administrateurs) ou des *employés de la société* et des *organes extra-sociaux* (commissaires aux comptes). Peu importe qu'il s'agisse d'administrateur en titre ou d'administrateur délégué de même que

l'incompatibilité ainsi motivée frappe aussi les administrateurs — personnes morales ;

— le souci d'assurer *la liberté et l'indépendance du contrôle* qui se manifeste par l'exclusion du commissariat aux comptes des personnes recevant déjà des rémunérations de sociétés contrôlées ou des sociétés dominantes du même groupe. Le rapport entre ces deux sociétés peut être celui de société-mère à société filiale, aussi bien qu'il peut être fondé sur le fait d'une participation au capital social (10 % ou plus) jugée importante. C'est donc *le contrôle financier* qui est le véritable critère de cette incompatibilité. Son parallélisme avec les dispositions de l'article 40 est évident. Cette incompatibilité frappe aussi le conjoint de la personne rémunérée.

115. La jurisprudence avait eu à se prononcer dans l'arrêt de la Chambre criminelle du 5 avril 1946 sur l'incompatibilité motivée par un lien pécuniaire (27).

Dans l'espèce tranchée, Aristoclès était à la fois commissaire aux comptes de la Société Française de Mécanique (qui possédait plus du dixième du capital de la Société des Forges et Ateliers des Pyrénées) et expert-comptable de la Société des Forges. A ce titre, la Société des Forges et Ateliers des Pyrénées le rémunérait mensuellement. Aristoclès était donc *son employé*, bien qu'il fût porté dans sa comptabilité comme *non-salarié*.

La Cour a estimé :

« que ces constatations réunissent les éléments du *délit* prévu par la loi du 24 juillet 1867, article 33, modifié par le décret-loi du 8 août 1935, qui déclare incompatibles les fonctions du commissaire de société avec celles d'employé rétribué en autre qualité, de toute entreprise dont ladite société possède au moins le dixième du capital ».

L'arrêt Aristoclès est un arrêt de principe qui sanctionne la *séparation* et l'*indépendance* des organes sociaux et employés par rapport aux commissaires, en même temps qu'il invoque les motifs d'incompatibilité d'exercice de vérification, fondés sur le *contrôle financier* de l'une des sociétés par l'autre. Il intéresse, au même titre, la question de la *sanction* de la violation des dispositions de l'article 33 actuel.

116. Bien que la loi n'ait prévu que deux sortes d'incompatibilités les unes de parenté ou d'alliance, les autres fondées sur un lien pécuniaire ou de subordination, il est permis d'y ajouter une troisième qui résulte des *règles professionnelles*.

Ne peuvent également être choisis comme commissaires : les fonctionnaires (publics), les avocats inscrits au barreau (une différence frappante avec l'Allemagne), les notaires et autres officiers ministériels, les militaires, les députés et sénateurs pour les sociétés

(27) Voir *Jour. soc.*, 1946.235, *affaire Aristoclès*.

subventionnées par l'Etat et les sociétés anonymes ayant exclusivement un objet financier et faisant appel publiquement à l'épargne et au crédit.

En ce qui concerne la survenance d'*incompatibilité au cours du mandat*, l'article 33, alinéa 2 de la loi de 1867 est suffisamment explicite pour nécessiter un long commentaire :

> « Si l'une des causes d'incompatibilité ci-dessus indiquées survient au cours du mandat, l'intéressé doit cesser immédiatement d'exercer ses fonctions et en informer le conseil d'administration au plus tard quinze jours après la survenance de cette incompatibilité ».

Le commissaire nommé à la place du commissaire obligé à démissionner demeure en fonction jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur.

117. *Les déchéances et interdictions* d'exercice du commissariat sont également prévues à l'article 33, alinéa 1 :

> « Ne pouvant être choisis comme commissionnaires... :
>
> 3. Les personnes à qui l'exercice de la fonction de gérant ou d'administrateur est interdite ou qui sont déchues du droit d'exercer cette fonction.
>
> 4. Le conjoint des personnes visées ci-dessus ».

Ces interdictions ne font que consacrer la lettre et l'esprit du décret-loi du 8 août 1935 portant application aux administrateurs de sociétés de la législation de la faillite et de la banqueroute et instituant l'interdiction et la déchéance du droit d'administrer une société. Pour une plus grande commodité de lecture, rappelons les termes de l'article 6 du décret ci-dessus :

> « Toute condamnation définitive pour crime de droit commun, pour vol, pour abus de confiance, pour escroquerie, ou pour délit puni par les loi des peines de l'escroquerie ou de la banqueroute, pour soustraction commise par dépositaire public, pour extorsion de fonds ou valeurs, pour émission de mauvaise foi de chèques sans provision, pour atteinte au crédit de l'Etat, pour recel de choses obtenues à l'aide de ces infractions, comporte de plein droit interdiction du droit... d'exercer les fonctions... de commissaire...
>
> Toute condamnation pour tentative ou complicité des infractions ci-dessus entraînera la même incapabité. La même interdiction est encourue pour les faillis non réhabilités ».

L'article 7 du même décret exclut du commissariat les individus condamnés à l'étranger, sous réserve de l'exequatur.

La même incapacité est encourue par les personnes ayant subi une des condamnations énumérées dans l'article 1er de la loi du 30 août 1947 relative à l'assainissement des professions commerciales et industrielles.

Il est à noter que les dispositions de la loi du 30 août 1947 ne

préjudicient pas à celles du décret du 8 août 1935. Elle élargit le nombre des actes répréhensibles, sanctionnés, soit par une condamnation définitive à une peine afflictive et infanmante, soit par une condamnation à trois mois d'emprisonnement au moins, par une destitution des fonctions de notaire, greffier ou officier ministériel ou par une déclaration de faillite.

Enfin le *conjoint* des personnes frappées de l'incapacité à la fonction de commissaire en est également exclu.

118. Les violations des dispositions de l'article 33 relatives à l'incapacité d'assumer ou de continuer les fonctions de commissaire aux comptes sont sanctionnées par le même article 33, alinéas 9 et 10 de la loi de 1867 modifiée :

> « Est passible d'une amende de 360.000 à 7.200.000 F (anciens) ou de l'une de ces deux peines seulement, toute violation des dispositions des alinéas 1, 2, 7 et 8 du présent article. Les délibérations prises par l'assemblée des actionnaires sur le rapport d'un commissaire nommé ou demeuré en fonction contrairement aux dispositions du présent article ne peuvent pas être annueées du chef de la violation de ces dispositions ».

L'article 33 prévoit donc, à son alinéa 9, *une sanction* à proprement parler des violations de ses dispositions relatives à l'incompatibilité, à l'interdiction ou à la déchéance en matière de commissariat aux comptes, tandis que son alinéa 10 règlemente *une incidence de ces violations* sur la validité des décisions prises par l'assemblée des actionnaires.

119. Le texte de l'alinéa 9 peut être illustré par le dernier attendu de l'arrêt de la Chambre Criminelle précité (28).

> « Attendu d'autre part qu'aux termes du même article (33), la violation précitée suffit à constituer le délit, que dès lors, la constatation expresse de la mauvaise foi n'étant pas exigée, l'intention délictueuse doit être présentée, jusqu'à preuve contraire, non rapportée en l'espèce, que d'ailleurs les juges ont déclaré exclusive de la bonne foi, la manœuvre ayant consisté à dissimuler la rétribution du prévenu (Aristoclès) par les mentions inexactes de la comptabilité... ».

En définitive, l'alinéa 9 est une transposition en matière de commissaires aux comptes du droit commun des délits correctionnels.

120. La loi de 1867, modifiée par le décret du 30 octobre 1935, prévoit dans son article 33, alinéa 8, une incapacité spéciale frappant le commissaire après la cessation de ses fonctions :

> « Les commissaires ne peuvent devenir administrateurs des sociétés qu'ils contrôlent moins de cinq années après l'expiration de leur mandat ».

(28) *Affaire Aristoclès* du 5 avril 1946, *Jour. soc.*, 15946.23.

Cette incapacité, *temporaire* par son essence, n'est qu'un développement et une application spéciale des incompatibilités générales fondées sur un lien pécuniaire, exposées ci-dessus.

Une autre incapacité, fondée sur l'idée de l'indépendance des commissaires et de la séparation des pouvoirs dans les sociétés commerciales résulte du décret-loi du 30 octobre 1935 complétant la loi du 13 novembre 1933 réglementant le droit de vote dans les assemblées d'actionnaires. L'article 15, alinéa 2 du décret-loi de 1935 stipule que le commissaire d'une société émettrice d'obligations ou de sociétés garantes de l'emprunt *ne peut représenter les obligatoires ou les porteurs de titres d'emprunt aux assemblées générales* d'obligataires ou porteurs de titres d'emprunt. L'article 34 du même décret-loi étend cette interdiction au commissaire de la société émettrice d'obligations ou des sociétés gérantes de l'emprunt.

121. En ce qui concerne le commissaire « agréé », il subit toutes les incompatibilités d'un commissaire « ordinaire ». Cependant, l'article 33 de la loi de 1867 prévoit à son alinéa 7 (modifié par le décret du 8 août 1935) *une incompatibilité spéciale au commissaire agréé :*

> « Les commissaires inscrits sur la liste de la Cour d'Appel ne peuvent exercer les fonctions d'administrateurs de sociétés ».

C'est une incompatibilité absolue ; elle joue à l'égard de toutes les sociétés et non pas seulement relativement à la société contrôlée.

§ 2. *En Allemagne*

122. La loi allemande sur les sociétés par actions du 30 janvier 1937 réglemente la question de la capacité d'exercice de la fonction de l'Abschlussprüfer dans son article 137, alinéa 2. Elle se limite, cependant, à énoncer uniquement les *incompatibilités fondées sur un lien pécuniaire :*

> « Les membres de la direction ou du conseil de surveillance ainsi que les employés de la société ne peuvent être ni élus ni désignés comme contrôleurs ; il en est de même en ce qui concerne les membres de la direction et du conseil de surveillance ainsi que les employés d'une autre société qui dépend de la société qu'il s'agit de contrôler ou qui est dominée par celle-ci ; la même disposition joue à l'égard des personnes dont l'activité de direction commerciale est influencée d'une manière décisive par l'une de ces sociétés ».

L'idée directrice des incompatibilité de l'article 137, alinéa 2 est la subordination de droit ou de fait (économique) que le législateur veut faire éviter de subir aussi bien aux organes de contrôle qu'à la société contrôlée elle-même. C'est alors par crainte d'une pression que la loi de 1937 élimine de la fonction de contrôleur des

comptes d'exercice (Abschlussprüfer) : *les membres de la direction ou du conseil de surveillance de la société contrôlée et les employés de celle-ci :*

Les membres de la direction ou du conseil de surveillance de même que les employés d'une société dominante ou d'une société dominée ;

les personnes physiques ou morales (sociétés) dont la direction d'affaire est considérablement influencée par la société contrôlée, que celle-ci soit dominante ou dominée.

123. L'incompatibilité frappant les membres des organes sociaux et les employés de la société contrôlée se conçoit sans grand commentaire ; leur lien de subordination organique et pécuniaire est par trop évident pour leur permettre une grande liberté de manœuvre dans la vérification comptable de *leur société.* C'est la même préoccupation qui a guidé le législateur français.

124. Le même souhait d'indépendance et de liberté de contrôle a conduit le législateur allemand à empêcher la manifestation d'une influence financière ou économique d'une société sur l'autre dans le domaine de la vérification comptable — qui n'est rien d'autre que le contrôle de la situation financière ou économique de ces mêmes sociétés.

Mais, contrairement à la loi française qui fixe un pourcentage minimum de participation d'une société dans une autre, la loi allemande de 1937 ne définit pas, par le jeu de pourcentage, ce qui est une « société dépendante (dominée) » (abhängige Gesellschaft) et une « société dominante » (beherrschende Gesellschaft). C'est une élasticité souvent rencontrée en matière de dispositions allemandes de droit des affaires.

La même remarque s'impose à l'égard de l'expression « influence décisive » (massgebender Einfluss).

Néanmoins, l'article 15 de la loi de 1937 est susceptible de jeter quelque lumière sur cette question lorsqu'il définit la notion du « Konzern » dans les termes ci-après :

> « Les entreprises juridiquement indépendantes forment un « Konzern » si elles se trouvent groupées, à des fins économiques, sous une direction unique ; ces diverses entreprises sont alors des entreprises du Konzern. Si une entreprise juridiquement indépendante subit l'influence prédominante d'une autre entreprise et que celle-ci soit motivée par des participations ou autrement, d'une manière directe ou indirecte, l'entreprise dominante et l'entreprise dépendante sont considérées, dans leur ensemble, comme un « Konzern » et, individuellement, comme entreprise formant un « Konzern ».

La notion de Konzern joue un rôle primordial en matière fiscale où elle est à la base de la théorie dite « Organschaft ». La récente réforme de la *taxe allemande sur les chiffres d'affaires* (Umsatzsteur) a fixé le pourcentage de participations d'une société dans

une autre à 75 % pour faire jouer la théorie de l'Organschaft (29). La réforme fiscale mentionnée est trop récente pour apprécier si la pratique et la jurisprudence allemande adopteront la condition de ce pourcentage même dans le domaine de l'incompatibilité de l'article 137, alinéa 2 de la loi de 1937.

La doctrine (30) commentant ces mêmes dispositions de la loi de 1937, s'entend à constater que l'influence peut être aussi bien juridique qu'économique, cette dernière, de fait, se faisant sentir le plus fort. L'éventualité d'exercice de l'influence doit être démontrée ; il ne suffit pas qu'elle soit simplement « à craindre ». Les conditions doivent être réunies au moment même du contrôle. Mais peu importe qu'elle soit effectivement ou non mise en œuvre. Enfin, les incompatibilités de l'article 137, alinéa 2 sont d'ordre public et les statuts de la société ne sauraient ni les élargir ni les restreindre.

125. *Les sanctions de l'inobservation* de ces incompatibilités sont la nullité du contrôle et la nullité des comptes d'exercice.

Si le Wirtschaftsprüfer accepte d'être contrôleur des comptes au mépris des incompatibilités ou interdictions, il risque d'encourir, outre une sanction disciplinaire, les peines prévues à l'artcle 263 du Code pénal allemand (Strafgesetzbuch). En effet, s'il réunit à cet effet les éléments constitutifs d'un acte de tromperie (Tauschungshandlung), s'il provoque par son agissement l'erreur d'autrui (Irrtumerregung) et si son acte a des incidences d'ordre patrimonial (Vermögensverfügung), il commet, en acceptant dans ces conditions la fonction d'Abschlussprüfer, un délit de fraude (Betrug), sanctionné d'emprisonnement allant jusqu'à 5 ans (31).

§ 3. *Comparaison du système français au système allemand*

126. En résumé, les systèmes français et allemand ont cela de commun que, hormis le cas des personnes auxquelles ces fonctions sont interdites dans toutes les sociétés, ni le commissaire aux comptes, ni l'Abschlussprüfer (contrôleur des comptes d'exercice) ne peuvent être choisis pour *des motifs tenant au lien pécuniaire et au lien de subordination*, parmi :

— les administrateurs de la société contrôlée,

— les salariés de la société,

— les administrateurs et salariés des sociétés dominantes ou dominées.

(29) Voir 11e loi modificative de la loi portant taxe sur le chiffre d'affaires du 16 août 1961.

(30) Voir Adler, Düring, Schmalz, *op. cit.*, p. 580 et 581 ; Schelgelberger, Quassowski, Hertig, Gessler et Hefermehl (cités généralement comme Schlegelberger, Quassowski), *Aktiengesetz*, 3e éd., Berlin, 1939, p. 674 à 677 ; et W. Gadow, Dr Heinichen, Dr E. Schmidt, Dr W. Schmidt, Dr O. Weipert (cités généralement comme Gadow, Heinichen) ; *Aktiengesetz*, Berlin, 1939, p. 630 à 632.

(31) Voir art. 267 du Code pénal allemand.

La France connaît, à la différence d'avec l'Allemagne, les *incompatibilités fondées sur des liens de parenté ou d'alliance*, et frappe d'interdiction même les apporteurs et bénéficiaires d'avantages particuliers. Cette fin de non-recevoir à la fonction du contrôleur extérieur de sociétés est totalement inconnue en Allemagne dont la législation ignore aussi les *incompatibilités et interdictions spéciales*, prévues par le décret du 30 octobre 1935.

Par contre, la législation de ce pays pose une condition générale de *capacité d'exercice* de la fonction de l'Abschlussprüfer dans l'article 137, alinéa 1 de la loi de 1937 qui n'y autorise que les Wirtschaftsprüfer ou les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, tandis que le commissaire « ordinaire » ne doit justifier d'aucun titre professionnel.

Remarquons, enfin, que la *question de nationalité* des organes extérieurs de contrôle n'est pas, *à priori*, une cause d'incapacité ou d'incompatibilité d'exercice de la fonction de commissaires aux comptes ou de Wirtschaftsprüfer. Elle est régie par les principes du *droit d'établissement* en vertu duquel, la France (32) et l'Allemagne admettent les étrangers à la fonction de vérificateur sous réserve de réciprocité (33).

Sous-Section V. — La rémunération des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer

En ce qui concerne un autre facteur composant le statut des commissaires et des Wirtschaftsprüfer, la *rémunération et les honoraires*, les législateurs français et allemand l'ont abandonné à la *libre volonté des parties*.

§ 1. *En France*

127. La loi du 24 juillet 1861 ne prévoit aucune disposition relative aux honoraires des commissaires ordinaires ou inscrits, convenus par des parties. En fait, ils sont fixés par l'assemblée générale. Leur modicité est d'ailleurs notoire (34).

Le Tribunal de commerce de la Seine a précisé que : (35)

> « *La rémunération* des commissaires ne s'acquiert pas jour par jour ; elle est le salaire d'un travail spécial et déterminé à accom-

(32) Voir cependant le décret-loi du 12 novembre 1938 concernant la nationalité des concessionnaires de services publics qui exige la nationalité française des commissaires exerçant auprès d'entreprises concessionnaires de services publics.

(33) Voir Dr Baudisch, « Von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossene Freundschafts —, Handels-und Schiffahtsverträge und Niederlassungsabkommen in Hinblick auf wirtschtsprüfende und beratende Berufe » dans *Die Wirtschaftsprüfung*, 1960, p. 163 et s.

(34) Voir Claude Heurteux, *op. cit.*, tableau annexe n° 6, « Rémunération des commissaires aux comptes dans quelques importantes sociétés françaises.

(35) Voir Trib. com. Seine, 21 sept. 1883, *Rev. Soc.*, 1883.760, *affaire Marc c/ Société générale de Teinturerie et apprêts*.

plir qui prend fin par la confection des rapports que la loi exige. Elle n'est donc acquise qu'après le dépôt desdits rapports et, seuls y ont droit, ceux qui ont signé ces rapports. Il n'en pourrait être autrement que si le défaut des rapports était entièrement imputable à la société ».

Cependant, l'article 33, alinéa dernier de la loi de 1867 (décret du 31 août 1937) organise en faveur du commissaire l'intervention du président du Tribunal de commerce du siège de la société contrôlée qui pourra, en cas de difficulté d'établissement des honoraires du commissaire, fixer leur montant.

Les compagnies des commissaires agréés ont établi des tarifs équitables, mais qui, toutefois, n'ont pas de force de loi et ne peuvent être imposés aux sociétés.

§ 2. *En Allemagne*

128. Le siège de la matière est constitué par les dispositions de l'article 632 du Code civil allemand qui permet, implicitement, un libre établissement des honoraires du Wirtschaftsprüfer. Par contre, il prévoit, *explicitement,* qu'en l'absence d'une convention à cet effet, la rémunération d'usage est considérée comme adoptée par les parties (36).

Partant de cette disposition, la loi du 30 janvier 1937, cependant, a jugé utile de régler la question d'absence d'une convention des parties à ce sujet, et fait intervenir le tribunal comme si le Wirtschaftsprüfer avait été désigné par justice (37).

> « Les contrôleurs des comptes d'exercice désignés par le tribunal peuvent prétendre au remboursement de leurs dépenses d'argent raisonnables et à l'indemnité pour leur activité. Le montant de ces dépenses et de ladite indemnité est fixé par le tribunal ; cette fixation est susceptible d'un appel immédiat (38) ; tout appel interjeté ultérieurement est irrecevable. L'exécution forcée a lieu en conformité avec les dispositions du Code de la procédure civile et au titre de la fixation mentionnée qui a acquis la force de chose jugée ».

L'hypothèse prévue par la loi de 1937 est une hypothèse exceptionnelle où le pouvoir judiciaire, après avoir désigné le contrôleur, fixe lui-même ses honoraires. Dans ce cas, la volonté des parties expresse ou présumée fait entièrement défaut.

Mais, en règle générale, les honoraires et les indemnités du Wirtschaftsprüfer sont fruit de l'accord des parties.

128. Celles-ci se réfèrent généralement aux tarifs établis par les associations ou instituts professionnels des Wirtschaftsprüfer

(36) Voir von Godin, Wilhelmi, *op. cit.*, p. 476.
(37) Voir l'art. 136, al. 5.
(38) Sofortige Beschwerde.

et les sociétés acceptent, à cet effet, un contrat d'adhésion imposé par les Wirtschaftsprüfer.

Cet état de fait a fait l'objet d'un arrêt rendu par le Tribunal Régional Supérieur de Nurenberg (39) :

> « Attendu que les parties n'avaient pas convenu du montant de la rémunération à verser à la partie demanderesse (au Wirtschaftsprüfer, en l'espèce) ;
>
> « Attendu *qu'il n'existe pas de taxes en vertu d'un tarif établi par l'autorité publique ;*
>
> que « la rémunération d'usage » est considérée comme convenue en conformité avec l'article 612, alinéa 2 du Code civil (allemand) ;
>
> qu'il est relativement facile de constater ce qu'il convient de considérer comme « d'usage » en la matière ;
>
> que la raison en réside dans le fait que les activités de Wirtschaftsprüfer sont taxées selon des « tarifs » établis par les membres de la profession et approuvés par les organismes de la branche en question ; que l'un de ces « tarifs » est intitulé « Essener Gebührenordnung » de Fitzke ;
>
> que la partie demanderesse a décidé d'adopter ce « tarif d'Essen» ;
>
> que l'expert a confirmé que celui-ci était d'usage dans la profession...

Bien que l'arrêt ci-dessus se rapporte à une activité de Wirtschaftsprüfer comme conseiller fiscal et qui n'est donc pas celle du contrôle de sociétés, il est néanmoins possible d'y voir un *arrêt de principe* dont la portée intéresse aussi les honoraires dûs pour les vérifications comptables de sociétés. Il permet, en tous cas, de constater qu'en général, les Wirtschaftsprüfer font accepter à leur clientèle des barêmes de tarifs préétablis par une association ou par un organisme professionnel. C'est notamment le cas des honoraires d'Essen dont il est question ci-dessus.

L'Institut des Wirtschaftsprüfer a adopté la position à l'égard de cette question dans une circulaire datée du 19 juillet 1960 :

> « En ce qui concerne les honoraires du Wirtschaftsprüfer, nous faisons les observations suivantes :
>
> En principe, il faut constater que, purement et simplement, il existe une réglementation officielle des honoraires pour les mandats de vérification obligatoire (Pflichtprüfung). La raison de cette fixation des honoraires réside dans le fait que le Wirtschatsprüfer est sur le territoire fédéral et à Berlin-Ouest le vérificateur légalement obligatoire pour les entreprises privées et publiques. « Le règlement des honoraires pour les vérifications obligatoires (décret du ministre de l'Economie du Reich du 11 avril 1939, publié dans le « *Ministerialblatt des Reichswirtschaftsministers* page 339) prévoit honoraires minimum et énonce que les Wirtschaftsprüfer doivent établir leurs comptes en fonction du temps employé et proportionnellement à la valeur. Actuellement, les barêmes des honoraires des Wirtschaftsprüfer calculés en fonction du temps employé sont, selon la dernière enquête de l'ordre du 1er décembre 1957 :
>
> *a*) en ce qui concerne les vérifications obligatoires et autres contrôles des comptes d'exercice lors desquels est perçu simultanément un honoraire calculé *ad valorem.*

(39) Voir Oberlandesgericht Nürnberg, 23 juin 1959 - 3U 218/57.

	DM/Jour.
Wirtschaftsprüfer	de 150, — à 200, —
Collaborateurs qualifiés	de 120, — à 150, —
Assistants	de 100, — à 120, —

b) En ce qui concerne les autres vérifications, recherches des coûts etc. sans imputation spéciale des honoraires calculés *ad valorem.*

	DM/Jour.
Wirtschaftsprüfer	de 200, — à 300, —
Collaborateurs qualifiés	de 150, — à 200, —
Assistants	de 120, — à 150, —

L'honoraire calculé ad valoren est déterminé en fonction du total des bilans pour lesquels le Wirtschaftsprüfer donne son visa de confirmation. Afin de vous donner une indication, énumérons quelques barèmes extraits du tableau des honoraires, calculés *ad valorem* et actuellement en usage :

Total du bilan	*Honoraires* ad valorem
500.000, — DM	360, — DM
1.000.000, — DM	600, — DM
10.000.000, — DM	1.800, — DM
100.000.000, — DM	7.200, — DM
1.000.000.000, — DM	34.500, — DM

En vertu d'un usage établi par la profession, le règlement sur les honoraires pour les vérifications obligatoires, mentionné précédemment, est appliqué en outre aux autres mandats de vérification. Enfin, il est aussi possible d'établir le calcul des honoraires pour d'autres affaires en fonction du temps employé ».

La question essentielle en matière de contrôle obligatoire des sociétés par le Wirtschaftsprüfer intervenant comme contrôleur des comptes d'exercice est de savoir si *les tarifs de ses honoraires ont le* caractère obligatoire des droits voulu par la loi.

Le Ministre Fédéral des Finances a rendu le 30 mai 1956 un arrêté dans ce sens. Il n'a pas été suivi par les Tribunaux de finances. Ainsi, le Tribunal des finances (Finanzgericht) de Cassel a jugé le 12 février 1959 que les tarifs des Wirtschaftsprüfer (du 11 avril 1939) n'ont pas le caractère des droits fixés légalement. L'Administration des finances semble se raviser et se rallier à la jurisprudence (40).

En outre, le Ministère bavarois de l'Intérieur a publié, en vertu de sa décision du 19 décembre 1960 (41), un tarif d'honoraires applicables aux Wirtschaftsprüfer officiellement agréés à partir du 1er janvier 1961. Il a recommandé aux autorités administratives de l'insérer comme partie intégrante dans tous les contrats de contrôle des *entreprises commerciales ou industrielles du secteur public.*

(40) Voir dans ce sens, la circulaire du 22 déc. 1960 (-S 4210 St. 61) de la Direction supérieure des Finances de Stuttgart.

(41) N° I B 4 - 3036 - 1/13 .

§ 3. *Comparaison du système français au système allemand*

130. La loi française de 1867 et la loi allemande de 1937 contiennent une réglementation de la question des honoraires en cas de difficulté de leur établissement. Elles font également intervenir le pouvoir judiciaire mais, à la différence avec la législation allemande, qui fait appel au juge pour suppléer à la volonté des parties, le texte français est plus général et permet de recourir au Tribunal de commerce même pour interpréter la volonté présumée des parties.

Les tarifs allemands sont plus élevés que la rémunération effectivement touchée par un commissaire français. Le Wirtschaftsprüfer impose son tarif, en fait du moins. Pour ce qu'il y a du commisaire français, sa position est bien moins forte. Elle est due, à notre avis, au manque d'une réglementation professionnelle uniforme du commissariat aux comptes et à l'absence totale d'exigences des qualifications professionnelles en la personne du commissaire ordinaire. La situation du commissaire aux comptes est rendue encore plus faible du fait que :

> « Certaines sociétés font procéder au contrôle minutieux de leurs comptes par les cabinets d'expertise comptable et, en même temps au contrôle simple formalité légale qu'exercent individuellement des commissaires aux comptes (42) ».

Comment, alors pourraient-ils imposer leurs honoraires préétablis ?

Sous-Section VI. — Le secret professionnel

§ 1. *En France*

131. L'obligation au *secret professionnel* des commissaires ordinaires et inscrits résulte du dernier alinéa de l'article 34, loi de 1867 : « L'article 378 du Code pénal est applicable aux commissaires ». Or, ledit article 378 punit d'un emprisonnement et d'une amende la révélation du secret professionnel hors le cas où la loi oblige à se porter dénonciateur. Néanmoins, l'obligation au secret cède le pas au devoir de parler dans les assemblées des actionnaires. La Cour de Lyon a précisé à cet effet que le secret ne saurait couvrir que les faits dont la connaissance mettrait la société en danger, et ne doit pas servir, sous le couvert des périls imaginaires à laisser libre cours au bon plaisir des administrateurs et à soustraire à toute critique des pratiques discutables (43).

(42) Voir Claude Heurteux, *op. cit.*, n° 483.
(43) Voir Lyon, 12 mai 1952, D., 1952.459, précité.

§ 2. *En Allemagne*

132. La violation du secret professionnel est sanctionnée par la loi de 1937, aux termes de son article 302, chiffre 2 : « Est puni d'un emprisonnement ou d'une amende quiconque viole son obligation au secret en tant que contrôleur ou assistant d'un contrôleur et qui utilise les secrets commerciaux ou de l'entreprise qu'il a appris lors de l'exercice de ses fonctions ». L'obligation au secret professionnel lie aussi bien les Wirtschaftsprüfer que leurs aides.

La même obligation au secret est imposée aux Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Les modalités sont prévues à l'article 141, alinéa 3 de la loi de 1937 :

> « Lorsque le contrôleur des comptes d'exercice est une société de contrôle (Prüfungsgesellschaft), l'obligation au secret joue également dans les rapports (de cette société de contrôle) avec le conseil de surveillance de la société (contrôlée) et avec les membres de ce conseil. Néanmoins, le président du conseil de surveillance de la société de contrôle et son suppléant ont le droit de prendre communication des rapports rédigés par leur société sans avoir toutefois la faculté d'utiliser des connaissances ainsi acquises au-delà de ce qui est nécessaire à l'accomplissement de leur désir de suppression du conseil de surveillance ».

Au cours des procès civils ou criminels, le Wirtschaftsprüfer a le droit de refuser de témoigner en vertu des articles 381, I du Code de procédure civile et 53 du Code de procédure pénale. Au contraire, il est tenu de donner des renseignements lorsqu'une instruction en matière fiscale est ouverte. Reste encore entière la question de savoir si le Wirtschaftsprüfer est tenu de témoigner au cours d'une procédure pénale en matière fiscale (44). Cependant, le Tribunal régional de Cologne a décidé (45) qu'une Wirtschaftsprüfungsgesellschaft pouvait refuser de témoigner au cours d'une procédure judiciaire pénale ou administrative sur les affaires fiscales de la société contrôlée et de ne pas produire les pièces de dossier intéressant la procédure engagée.

Section II

Les questions réglementées par le droit professionnel (difficultés de comparaison entre le commissaire aux comptes et le Wirtschaftsprüfer)

133. Le problème de la comparaison de l'institution française et allemande des organes extérieurs de contrôle des sociétés est dû, sur le terrain de la réglementation professionnelle, à l'absence d'une

(44) Voir *Contribution moderne à la gestion des entreprises*, p. 247.
(45) Voir Landgericht Köln, 27 mai 1960 (33 98/60) Wpfg 1960.475 et et DB 1960.902.

législation professionnelle uniforme de la fonction du commissaire aux comptes.

Force est donc d'expliquer en premier lieu le régime allemand et de mettre en parallèle avec celui-ci quelques éléments dont dispose le régime français en matière de réglementation (de caractère presque professionnel) des commissaires « inscrits ».

Sous-Section I. — La morale professionnelle

134. Les règles professionnelles régissant le statut du Wirtschaftsprüfer peuvent avoir, soit une portée morale, soit une portée juridique, ou, encore, les deux à la fois (46).

Le troisième congrès de Wirtschaftsprüfer (47) a énoncé quelques principes intéressant surtout sa « morale professionnelle ». Ils ont été tous reproduits dans l'article 43, alinéa 1er de la loi du 24 juillet 1961 portant réglementation de la profession de Wirtschaftsprüfer.

> « Le Wirtschaftsprüfer doit exercer sa profession en *toute indépendance, consciencieusement, sous* l'observation du *secret professionnel* et sous sa *propre responsabilité.* Il a l'obligation d'être impartial notamment lorsqu'il rend compte de contrôles effectués ou lorsqu'il rédige un rapport d'expertise ».

§ 1. *L'indépendance* (*Unabhängigkeit*)

135. *L'impératif de l'indépendance* ne signifie pas seulement la liberté de toute influence ou pression de l'extérieur. L'indépendance du Wirtschaftsprüfer doit être assurée même en ce sens qu'il doit s'abstenir de toute activité incompatible avec sa profession ou avec la bonne renommée de celle-ci. Il doit être pleinement conscient de ses obligations professionnelles découlant de son droit de délivrer, « le visa de confirmation ». Mais, même en dehors de ses activités professionnelles, son comportement doit être digne de confiance et de respect, indispensables à l'exercice de la profession.

Les incompatibilités fondées sur l'exercice des autres activités sont énumérées au même article 43, alinéas 3 et 4 : « Le Wirtschaftsprüfer ne peut exercer, outre sa profession : (48).

> 1. aucune activité commerciale ou industrielle,
> 2. aucune activité, quelle qu'elle soit, fondée sur un contrat d'emploi à l'exception des cas énumérés à l'alinéa 4, nos 3 et 4 de l'article 44, alinéa 1, n° 3, ou reposant sur le fonctionnariat.
>
> Sont compatibles avec la profession de Wirtschaftsprüfer :
>
> 1. toutes les activités ayant pour objet la consultation ou la sauvegarde des intérêts des tiers en matière comerciale ou industrielle ;

(46) Voir Waldemar Koch, *op. cit.*, p. 163 et s.
(47) En mars 1958.
(48) Voir art. 43, al. 2 de la loi de 1961.

2. l'exercice d'une profession libérale dans le domaine de la technique et du droit ;
3. l'activité exercée dans les instituts scientifiques ou comme enseignant dans les écoles supérieures ;
4. l'administration fiduciaire ; dans les cas exceptionnels la Chambre des Wirtschaftsprüfer peut déclarer compatible toute activité exclusive en matière d'actes fiduciaires si cette activité ne dure que provisoirement ;
5. l'activité littéraire et artistique non salariée ».

L'alinéa 1, n° 3 de l'article 44, mentionné ci-dessus autorise le Wirtschaftsprüfer à signer un contrat d'emploi avec les sociétés appelées « Wirtschaftsprüfungsgesellschaften », avec les associations de contrôle de sociétés coopératives (Genossenschaftliche Prüfungsverbände) avec les autorités de contrôle de caisses d'épargne et les unions centrales de virement (Giroverbände) (49) ou avec des institutions supra-territoriales de contrôle des personnes morales de droit public (corporations) ».

Le régime actuel des incompatibilités professionnelles est suffisamment explicite et élastique pour créer des difficultés d'application pratique. Il est caractérisé par le fait que c'est l'exercice de la profession de Wirtschaftsprüfer qui est compatible ou incompatible avec l'exercice des autres professions, donc par référence à ces professions. En France, c'est l'inverse. Nous avons vu que l'exercice de certaines professions (libérales en particulier) ou de certaines fonctions est incompatible avec la mission de commissaire aux comptes. Avant la loi de 1961, il en était de même en Allemagne et la Cour fédérale suprême (Bundesgerichtshof) a été apelée à statuer sur cette question par son récent arrêt du 5 juin 1961 :

« qu'il est tout-à-fait compatible avec l'idée que l'on se fait ordinairement de la profession d'avocat que ce dernier exerce en même temps, outre sa carrière d'avocat, celle de Wirtschaftsprüfer (et de conseiller fiscal) ».

La loi du 24 juillet 1961 a consacré dans son article précité la même manière de voir en ce qu'elle autorise les Wirtschaftsprüfer à exercer des activités dans le domaine juridique. C'est une conception identique à celle de la Cour fédérale suprême sauf que la référence, le pôle d'attraction, est le Wirtschaftsprüfer.

§ 2. *Le devoir d'agir sous sa propre responsabilité (Eigenverantwortlich)*

136. Le Wirtschaftsprüfer a aussi le devoir d'agir sous sa propre responsabilité. L'article 44 de la loi de 1961 est formel sur ce point. Agir sous sa propre responsabilité signifie pour un Wirtschaftsprüfer, indépendant ou employé d'une Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, l'obligation de formuler ses appréciations tout

(49) Girorverbände. — Union de caisses d'épargne effectuant aussi les opérations de virement de leurs épargnants, Elle est solidairement responsable avec les centrales de virement (Girozentrale) qui groupent les caisses d'épargne du secteur public.

seul, de prendre des décisions de sa propre autorité et d'en engager sa responsabilité personnelle. Il doit être à même de surveiller l'activité de ses assistants et d'acquérir une conviction intime fondée sur son propre devoir. Il ne doit recevoir aucune consigne relativement à la situation vérifiée.

137. L'obligation d'agir sous sa propre responsabilité se retrouve en France pour le commissaire ordinaire. C'est notamment le cas des sociétés d'expertise comptable ou des sociétés fiduciaires qui se font assister dans leur fonction de commissaire de personnes qui leur sont professionnellement attachées. La question ne se pose pas en pratique pour les commissaires inscrits qui doivent être exclusivement des personnes physiques.

§ 3. *Les règles professionnelles qui ne figurent pas dans la loi du 24 juillet 1961*

138. La circulaire de l'Institut des Wirtschaftsprüfer n° 45 du 19 mars 1958 a établi quelques autres principes régissant l'exercice de la profession de Wirtschaftsprüfer et qui n'ont pas été reproduits dans la loi de 1961.

Parmi ceux-ci figurent notamment le postulat que la *profession soit exercée à titre principal* (Hauptberuflichkeit) et la nécessité que les Wirtschafsprüfer s'abstiennent de faire la *publicité* de leurs activités.

La profession de Wirtschaftsprüfer est exercée à titre principal lorsque sa capacité de travail est essentiellement et en majeure partie absorbée par ses fonctions de contrôle ou de consultation. Il ne doit pas être limité dans l'exercice de ces attributions par une autre activité qui, bien que compatible avec celle d'un Wirtschaftsprüfer, tendrait à devenir une occupation excessive.

Une attitude digne de la fonction de Wirtschaftsprüfer interdit toute publicité commerciale et commande une attitude cordiale envers d'autres membres de la carrière. Les Wirtschaftsprüfer doivent se limiter à une publication permettant de constater leur existence ou leur nouvel établissement. Ils sont tenus d'agir avec dignité (50). Une réglementation analogue régit également d'autres carrières libérales comme celles de médecins, avocats, etc.

Sous-Section II. — La qualification professionnelle des Wirtschaftsprüfer et des commissaires inscrits. Les examens d'admission au titre et à la fonction de Wirtschaftsprüfer et de commissaire inscrit.

§ 1. *Le Wirtschaftsprüfer*

138 *bis*. Le droit au titre de Wirtschaftsprüfer et à l'exercice de cette profession est soumis à de rigoureuses conditions de moralité et d'aptitude générale du candidat.

(50) Voir art. 52 de la loi de 1961.

Les conditions de moralité résultent, par raisonnement *a contrario* de l'article 10 de la loi de 1961 qui barre l'accès à la carrière de Wirtschaftsprüfer (plus exactement à l'examen préalable d'admission) lorsque :

« 1. le candidat ne peut assumer des fonctions publiques à raison d'une condamnation pénale encourue ;
2. le candidat a été privé, à titre de punition, d'un poste qu'il occupait antérieurement, en vertu d'un jugement définitif prononcé lors d'une procédure disciplinaire ;
3. le candidat s'est rendu coupable d'une attitude qui aurait justifié son exclusion de la profession ;
4. le candidat qui, en raison d'une infirmité physique est inapte d'une manière permanente à exercer la profession de Wirtschaftsprüfer d'une façon réglementaire ;
5. la situation économique du candidat est désordonnée.

Les cinq fins de non-recevoir ci-dessus sont *absolues* ; le comité d'admission à l'examen professionnel préalable est tenu de refuser toute personne qui serait entachée d'un défaut moral ou physique de nature mentionnée.

D'autres motifs exposés ci-après peuvent entraîner le refus d'admission à l'examen d'aptitude professionnelle :

« 1. le candidat est restreint d'une manière générale dans le droit de disposer de son patrimoine en vertu d'une ordonnance du tribunal ;
2. le candidat s'est conduit d'une manière qui donne à craindre qu'il ne satisfasse pas à des obligations professionnelles liées au titre de Wirtschaftsprüfer ;
3. le candidat n'est pas Allemand (51) au sens de l'article 116, alinéa 1 de la « loi fondamentale (Grundgesetz) ». La présente prescription n'affecte en rien les dispositions de la « loi du 25 avril 1951 sur la situation juridique des étrangers apatrides vivant sur le territoire fédéral », ainsi que les dispositions stipulées par les conventions internationales ».

Ces trois raisons d'un refus éventuel ont l'effet *relatif*. Le comité a la *faculté* de les faire jouer sans en avoir l'obligation impérativement imposée.

En définitive, l'article 10 de la loi de 1961 organise une sorte *d'incapacité professionnelle* qui peut être, soit *absolue*, soit *relative*. Elle est basée essentiellement sur l'idée de *garantie morale* et *matérielle* que doit apporter tout futur Wirtschaftsprüfer dans l'exercice de sa profession.

Il est à noter qu'une fois l'admission à l'examen prononcée, elle *doit* être néanmoins retirée si les faits mentionnés comme incapacités absolues parviennent à la connaissance du comité d'admission,

(51) Cette disposition de l'article 10 est une disposition applicable facultativement (Kannvorschrift). En réalité, le problème n'est pas tellement celui de la nationalité du candidat mais de son instruction scolaire ou académique, de ses connaissances réelles de la langue allemande et de la situation économique de ce pays. Actuellement, parmi les 1500 Wirtschaftsprüfer, il y a des étrangers, notamment quelques Hollandais.

le candidat dûment entendu. L'admission *peut* être retirée si apparaissent des circonstances motivant les incapacités relatives, le candidat dûment entendu (52).

139. Le candidat à l'admission à l'examen professionnel de Wirtschaftsprüfer doit, outre les garanties morales et matérielles, réunir d'autres conditions tenant, soit à son instruction théorique, soit à son activité pratique. L'article 8 de la loi de 1961 prévoit les deux hypothèses :

« 1. L'admission est liée à la condition que le candidat :

a) opporte la preuve qu'il a terminé les études d'enseignement supérieur de l'économie appliquée, de l'économie nationale, ou des études juridiques, techniques ou d'agriculture ;

b) ait une formation pratique jugée suffisante pour l'exercice de la profession, et qu'il prouve notamment qu'il a exercé pendant au moins six ans une activité pratique dans la vie économique dont il a dû passer au moins quatre ans en effectuant les activités de contrôle.

2. Il est possible de renoncer à la preuve des études d'enseignement supérieur terminées :

a) lorsque le candidat a fait ses preuves en ayant été pendant dix ans au moins actif comme assistant d'un Wirtschaftsprüfer, d'une Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, d'une association de contrôle des sociétés coopératives ou d'une autorité de contrôle d'une association de caisse d'épargne ou d'une centrale de virement bancaire ou d'une institution de contrôle super-territoriale des corporations de droit public, ou

b) lorsque le candidat a exercé depuis au moins cinq ans la profession de reviseur assermenté des livres ou de conseiller fiscal et lorsque, pendant cette période il a entrepris des vérifications des entreprises appartenant à des tiers ».

L'article 8 ci-dessus met un accent tout particulier sur la nécessité, pour le candidat à l'admission aux examens professionnels, d'avoir exercé des activités de contrôle des sociétés. Cette condition est apparue au législateur tellement importante qu'il l'a développée dans l'aricle 9 de la même loi :

« 1. La condition de l'activité de contrôle est remplie s'il est prouvé que le candidat a effectué des vérifications matérielles des livres et des bilans dans les entreprises appartenant à des tiers, en conformité avec les principes de l'économie appliquée. Est considérée comme appartenant à des tiers toute entreprise à laquelle le candidat n'a pas été attaché, ni comme dirigeant, ni comme employé.

2. L'activité de contrôle doit être exercée, soit indépendamment, soit à titre de collaboration avec une personne ou une société exerçant dans le domaine économique de contrôle et d'activités fiduciaires, dans une association de contrôle des sociétés coopératives, d'une autorité de contrôle d'une association de caisses d'épar-

(52) Voir art. 11 de la loi de 1961.

gne et de centrale de virement bancaire ou dans une institution de contrôle super-territoriale des corporations de droit public.

3. Une activité comme reviseur dans les entreprises d'un certain format ou d'une activité comme conseiller fiscal peut être imputée sur l'activité de contrôle pour une durée maximum de deux ans. Il en est de même pour les contrôleurs dans le service public lorsque le candidat prouve qu'il a effectué, lui-même et en toute indépendance, des contrôles dans les entreprises d'un certain format.

4. Pendant au moins deux ans de la durée totale de son activité de contrôle, le Wirtschaftsprüfer doit avoir collaboré avec un autre Wirtschaftsprüfer, avec une Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ou avec une association de contrôle des sociétés coopératives auprès de laquelle un Wirtschaftsprüfer déploie ses activités, en participant activement aux vérifications des comptes d'exercice et à la rédaction du rapport de contrôle. Pendant cette période, il doit avoir participé aux vérifications prescrites par la loi et collaboré à la rédaction du rapport de contrôle qui s'y rapporte.

5. En ce qui concerne les candidats qui ont acquis leur formation technique auprès de l'autorité de contrôle d'une association de caisses d'épargne ou d'une centrale de virement bancaire ou auprès d'une institution supra-territoriale de contrôle des corporations de droit public, l'activité biennale de contrôle dans une autorité de contrôle d'une association de caisses d'épargne et de centrale de virement bancaire ou dans une institution supra-nationale de contrôle des corporations de droit public près desquelles un Wirtschaftsprüfer déploie ses activités, est considéré comme l'activité de contrôle selon les dispositions de l'alinéa 4.

6. Dans les cas d'iniquité, le comité d'admission peut admettre des exceptions à la disposition de l'alinéa 4 notamment au profit des reviseurs assermentés des livres et au profit des conseillers fiscaux. En ce qui concerne les candidats qui ont acquis leur formation technique dans le secteur de contrôle des sociétés coopératives, les mêmes exceptions sont accordées jusqu'à l'entrée en vigueur de l'article 65 *b*, alinéa 5 de la loi sur les sociétés coopératives ».

Retenons encore les dispositions de la loi de 1961 qui, conçues avec une clarté exemplaire, ne suscitent pas de remarques particulières, *le régime de faveur au profit des contrôleurs assermentés des livres*. Ceux-ci peuvent subir un examen de passage spécial qui leur permet de solliciter l'admission au titre de Wirtschaftsprüfer.

§ 2. *Le commissaire inscrit, sa comparaison avec le Wirstchaftsprüfer*

140. Les dispositions françaises applicables aux commissaires agréés se distinguent par leur brièveté et par leur caractère général.

L'article 5 du décret du 29 juin 1936 portant règlement d'administration publique pour l'application de l'article 5 du 8 août 1935 modifiant la loi du 24 juillet précise que :

« La commission instituée par le décret du 8 août 1955 examine les titres des candidats et s'assure que ceux-ci présentent toutes les

garanties, tant au point de vue de la moralité et de l'honorabilité que de la compétence. Elle peut faire recueillir sur eux, notamment par le Parquet, tous renseignements utiles. Elle peut également les convoquer devant elle pour procéder à leur audition. La commission décide s'il y a lieu d'inscrire ou de ne pas inscrire. Les décisions ne sont pas motivées ».

Et l'article 2, alinéa du même décret :

« Les étrangers appartenant à des pays où les Français sont admis à exercer le contrôle des sociétés peuvent également être inscrits sur les listes, s'ils remplissent les conditions ci-dessus spécifiées » (53).

141. La comparaison des textes de la loi allemande de 1961 et du décret français de 1936 fait ressortir le souci du législateur allemand de proclamer, au titre des incapacités professionnelles absolues le fait d'avoir encouru des condamnations pénales que le législateur français considère comme des incapacités générales en matière de droit des sociétés commerciales et que le décret de 1936 n'éprouvait pas le besoin de répéter comme étant spéciales à l'admission à la fonction de commissaire agréé.

L'identité de l'esprit des dispositions allemandes et françaises à l'égard de l'exercice de la fonction de contrôle à titre de Wirtschaftsprüfer et de commissaire permet de conclure qu'*à priori*, l'institution française aussi bien qu'allemande sont ouvertes, toutes les deux aux ressortissants de ces pays (54).

Par contre, le texte français n'énumère pas les fins de non-recevoir frappant les candidats à l'inscription sur les listes et, à plus forte raison, ne distingue pas entre les incapacités professionnelles absolues et relatives comme l'article 10 précité de la loi de 1961. L'appréciation de la moralité, de l'honorabilité et de la compétence est laissée à la discrétion de la commission chargée d'établir les listes. Le pouvoir d'investigation donné à la commission doit épargner à celle-ci des surprises auxquelles a songé la loi allemande de 1961 en permettant le retrait d'admissibilité, à l'examen, prononcée en méconnaissance des faits dirimant ou empêchant une telle admission.

142. Les conditions requises des *candidats français* à l'inscription sur les listes des commissaires agréés sont très voisines des dispositions allemandes en la même matière.

L'article 2 du décret de 1936 précité distingue également entre les *titres académiques* et les *titres justifiés* par la pratique du métier :

« Peuvent seuls être inscrits sur les listes... :

1. les experts-comptables titulaires du brevet d'Etat institué par le décret du 22 mai 1927 ;

(53) Voir cependant la loi du 19 octobre 1926 qui interdit aux étrangers le commissariat dans les sociétés d'énergie hydraulique.

(54) Voir la Convention d'établissement et de navigation entre la République Française et la République Fédérale allemande du 27 oct. 1956, art. V.

2. les anciens fonctionnaires ayant au moins dix ans de services publics et possédant les aptitudes nécessaires pour contrôler le fonctionnement et la comptabilité, des sociétés par actions ;

3. les experts-comptables et les experts financiers agréés depuis plus de cinq ans par les Cours d'appel, les Tribunaux de première instance et de commerce, qui sont habituellement commis pour procéder à l'examen de la comptabilité des sociétés par actions ;

4. les personnes ayant au moins dix ans de pratique, soit commerciale, soit industrielle, soit comptable, ainsi que celles qui se sont consacrées pendant la même période à des travaux d'ordre économique ou juridique sur le fonctionnement des sociétés par actions, sous réserve que les unes et les autres justifient :

— soit qu'elles sont anciens élèves de l'Ecole Polytechnique, ou *docteurs en droit*, ou membre de l'Institut des actuaires français, au membres de l'Institut des sciences financières et d'assurances de l'Université de Lyon ;

— soit qu'elles sont pourvues de l'un des diplômes d'ingénieur décernés par une des écoles publiques ou privées comprises dans la liste des écoles techniques publiques ou privées dressée par la Commission du titre d'ingénieur et publiée au *Journal Officiel* en conformité de la loi du 10 juillet 1934, ou de l'un des diplômes de l'Ecole Libre des Sciences Politiques de Paris, de l'Ecole de Haut Enseignement Commercial pour les jeunes filles, de l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales de Paris, de l'Ecole d'Application du Centre de Préparation aux Affaires, de l'Institut Technique Supérieur de la Chambre de commerce de Marseille, de l'Institut d'Etudes et de Documentation Economique et Sociale de la Faculté de Bordeaux, de l'Institut Commercial de la Faculté de Grenoble, de l'Institut Commercial de la Faculté de Lille, de l'Institut Commercial de Nancy, du Conservatoire des Arts et Métiers de Paris, avec la mention « enseignement économique appliqué », des Ecoles supérieures de Commerce, lorsque le diplôme est revêtu du visa du ministre de l'Education Nationale ;

5. les personnes patentées comme experts-comptables depuis plus de dix ans, et celles qui pratiquent l'expertise comptable depuis plus de dix ans pour le compte d'organismes spécialisés dans le contrôle des sociétés par actions et la surveillance de leur comptabilité, à condition, toutefois, que les unes et les autres aient exercé pendant cinq ans au moins les fonctions de commissaires dans une société par actions ;

6. les personnes qui ont effectivement dirigé pendant dix ans au moins la comptabilité, les services contentieux ou les services financiers d'une société faisant appel à l'épargne publique.

Les *étrangers* appartenant à des pays où les Français sont admis à exercer le contrôle des sociétés peuvent également être inscrits sur les listes s'ils remplissent les conditions ci-dessus spécifiées ».

Alors que le texte allemand consacré aux références des candidats à l'examen de Wirtschaftsprüfer se passe de commentaires, il n'en est pas de même de l'article 2 du décret de 1936. En effet, les experts-comptables français figurent en tête de la liste de références alors que, en Allemagne, les reviseurs assermentés des livres se trouvent, malgré les faciltés d'accès au titre de Wirtschaftsprüfer,

dans une position défavorisée par rapport à ces derniers. Mais, contrairement à l'Allemagne, les candidats à l'inscription comme commissaire agréé venant de secteurs d'activités pratiques semblent avoir le pas sur les candidats se prévalant des diplômes d'enseignement supérieur ne serait-ce qu'en considération de l'ordre de l'établissement des références exigées tandis qu'en Allemagne l'exigence des diplômes est la règle à laquelle il est permis de déroger au profit de praticiens.

143. Mais l'essence même de l'article 2 prête le flanc à la critique car sa rédaction suscite la question de savoir quel est le critère permettant de distinguer l'ancien fonctionnaire capable de contrôler le fonctionnement et la comptabilité des sociétés.

Le texte lui-même permet de deviner que le seul critère possible en question est l'honorabilité du fonctionnaire. Une autre surprise, non moins grande, résulte du fait que, parmi les diplômes énumérés, ne figure pas la licence en droit. Cet oubli paraît incroyable, car aucun commissaire ne saurait se passer de connaissances juridiques. Pourquoi faut-il qu'elles soient sanctionnées par le doctorat ? La licence en droit ne suffirait-elle pas ? D'autres raisons nous ont déjà conduit à exprimer le regret que les personnes morales — sociétés fiduciaires, par exemple — soient exclues de la fonction de commissaire agréé. En définitive, la liste de l'article 2 nous paraît arbitraire et absolument contraire à l'idée que quiconque accédant au commissariat, quelle que soit sa formation, académique ou pratique, est au service de l'économie, le juriste licencié des Facultés de Droit y compris (55).

Enfin, il est permis de constater sur le plan comparatif que, dans ce domaine, les *deux législations distinguent entre les références académiques et pratiques,* l'Allemagne exigeant, en principe, les diplômes, la France, apparemment, les expériences plutôt que la théorie mais sous réserve que la commission appréciera.

Sous-Section III. — Examens professionnels

§ 1. *Le Wirtschaftsprüfer*

Néanmoins, les références ne suffisent pas et les candidats doivent subir un examen d'aptitude professionnelle.

144. A cet effet, le droit allemand prévoit une commission (comité) chargé d'examiner les conditions *d'admissibilité* des candidats à l'examen (Zulassungsausschuss) et une commission (jury) d'examen à proprement parler (Prüfungsausschuss).

Comme son nom l'indique, le *comité d'admission* décide de l'admissibilité des candidats à l'examen professionnel de Wirtschafts-

(55) Voir Gaston LAGARDE, « Le statut des commissaires dans les sociétés par actions » *A.N.S.A.*, 1956.

prüfer. Il est institué auprès de la Direction centrale pour les questions économiques de chaque Land (56). Néanmoins, plusieurs Länder peuvent créer un comité d'admission commun en vertu de l'article 5 de la loi de 1961 qui en prévoit la faculté. La comparaison de ce comité est précisée aux alinéas 2 et 3 du même article :

> « Font partie du comité (de la commission) d'admission en qualité de membre :
> — un représentant de la Direction Supérieure du Land,
> — trois représentants du secteur économique dont un représentant de la Deutsche Genossenschaftskasse (caisse allemande des sociétés coopératives),
> — deux Wirtschaftsprüfer.
> (5) S'il s'agit de l'admission des candidats qui ont sollicité d'être examinés plus particulièrement en matière de contrôle de sociétés coopératives, il faut que, outre le représentant de la Deutsche Genossenschaftskasse (57), l'un des représentants du secteur économique mentionnés à l'alinéa 2, exerce des activités dans les sociétés coopératives et que l'un des Wirtschaftsprüfer soit de même actif dans le domaine de contrôle de ces sociétés ».

Les alinéas 4 à 6 du même article font dépendre la décision du comité de la présence effective du président, d'un représentant du secteur économique et d'un Wirtschaftsprüfer. La décision intervient à la majorité des voix ; la voix du président est prépondérante. Le refus d'admission doit être motivé et muni des instructions sur les voies de recours possibles.

Les membres du comité sont tenus au secret. Les candidats sont admis à l'examen sur demande adressée au comité d'admission de leur ressort. Le comité peut prendre sur eux des renseignements et avis auprès de la Chambre des Wirtschaftsprüfer, des Chambres de commerce et d'industrie, des associations les plus représentatives des sociétés coopératives (genossenschaftliche Spitzenverbände), des Unions de Caisses d'épargne et de virement ou ailleurs.

Si le candidat réunit les conditions d'admission, il doit subir l'examen de Wirtschaftsprüfer devant une commission (un jury) d'examen. Cet examen est écrit et oral. Aucun régime spécial n'est aménagé à l'intention des candidats justifiant d'un passé professionnel (58). Seuls les conseillers fiscaux passent un examen allégé de la matière fiscale.

Les détails concernant la composition du jury d'examen institué auprès de la Direction centrale d'un Land, la convocation de ses assesseurs et présidents, la procédure de l'examen, les pièces de

(56) « Für die Wirtschaft zuständige oberste Landesbehörde » dans le texte. Cette autorité est, en principe, le ministère ou le sénat (dans les villes hanséatiques) de chaque Land, compétents pour les affaires économiques. Voir à ce sujet « Die Bundesrepublik 1956-1957 » qui est une sorte d'annuaire d'administration fédérale..

(57) Deutsche Genossenschaftskasse : instituée par la loi du 11 mai 1949 (dernière rédaction du 4 avril 1951), la Deutsche Genossenschatskasse est une personne morale de droit public avec siège à Francfort-sur-le-Main. Elle centralise des opérations de paiement et de crédit des coopératives allemandes.

(58) Voir art. 12 de la loi de 1961.

l'examen et les droits à acquitter seront fixés par le Ministre Fédéral de l'Economie, d'accord avec le Conseil fédéral (Bundesrat), par voie réglementaire (59).

145. Si le candidat a subi l'examen avec succès, la Direction centrale du Land où le candidat envisage d'exercer ses activités lui délivre un diplôme qui lui confère le titre de Wirtschaftsprüfer (60).

L'agrément en qualité de Wirtschaftsprüfer *doit* être cependant refusé si, postérieurement à l'examen, il apparaît des faits qui auraient motivé impérativement le refus d'accès ou le retrait de la permission d'accès à l'examen. Dans une deuxième hypothèse, l'agrément est obligatoirement refusé aussi longtemps que le candidat n'aura pas fourni la promesse de souscrire, après son agrément, une assurance spéciale couvrant sa future responsabilité professionnelle (61). Ce sont là les cas de refus d'agrément prescrits à *titre impératif* par l'article 16 de la loi de 1961. Mais le même article prévoit les cas de refus à *titre facultatif*, lorsque, postérieurement à l'examen subi avec succès, il survient des faits qui auraient pu motiver le refus d'accès ou le retrait de la permission d'accès à l'examen, ou lorsque le candidat n'aurait pas son domicile sur le territoire d'application de la loi de 1961. Avant de statuer, la Direction centrale du Land doit entendre le candidat et la Chambre des Wirtschaftsprüfer. Sa décision doit être motivée. Elle doit indiquer les voies de recours dont dispose le candidat refusé.

Avant de recevoir son diplôme de Wirtschaftsprüfer, tout candidat doit prêter serment par devers une autorité désignée à cet effet par la Direction centrale du Land. Ce serment est rédigé par l'article 17 de la loi de 1961 elle-même ; il peut être cependant prêté sans invocation de caractère religieux.

§ 2. *Le commissaire inscrit. Quelques aspects comparatifs avec le Wirtschaftsprüfer*

146. Une assez grande analogie existe dans ce domaine avec la réglementation française sur l'admission à l'inscription sur les listes des commissaires agréés. Elle est entièrement l'œuvre du décret du 29 juin 1936. Seule la composition de la commission chargée d'examiner les candidatures est fixée par le décret du 8 août 1935, inséré dans l'article 33 de la loi de 1867.

Cette commission est composée de quatre membres :

1. un président ou conseiller à la Cour d'appel qui préside avec voix prépondérante ;

2. un magistrat d'un Tribunal de première instance du ressort ;

(59) Voir art. 14 de la loi de 1961.

(60) Voir art. 15 de la loi de 1961.

(61) En général, les Wirtschftsprüfer s'assurent auprès de la « Versicherungesstelle für das wirtschaftliche Prüfungs-und Treuhandwesen » à Wiesbaden. C'est une sorte de « pool » d'assureurs dont l'administration est en partie surveillée par les Wirtschaftsprüfer affiliés.

3. l'un des présidents des Tribunaux de commerce du ressort ;

4. le directeur de l'enregistrement exerçant ses fonctions dans le département du siège de la Cour d'appel.

En France, cependant, c'est la commission qui décide, après communication du résultat d'examen par le jury, sur l'admission définitive à l'inscription sur les listes. Le jury est donc un organe auxiliaire de la commission alors qu'il n'en est pas de même du Prüfungsausschuss qui, tout comme le Zulassungsausschuss, est un organe *ad hoc* de la Direction centrale du Land. C'est *une différence préliminaire de ces deux réglementations.*

Mais il est aussi curieux de voir qu'à la différence d'avec la commission allemande, la commission française est composée pour trois quarts des membres de l'ordre judiciaire et pour un quart représentée par un fonctionnaire de l'administration civile, et qu'aucune place n'est réservée aux représentants du secteur économique ou aux représentants de la corporation des commissaires inscrits. La mise en minorité des éléments « venant de l'administration » s'explique par le fait (déjà constaté) que l'organisation des commissaires inscrits est « un bureau annexe de l'organisation judiciaire ». En revanche, l'absence des experts de la vie nationale économique ne s'explique pas du tout.

Aux termes de l'article 4 du décret de 1936 précité, cette commission examine les titres des candidats. Elle s'assure de ce que ceux-ci présentent toutes les garanties de moralité, d'honorabilité et de compétence. Elle peut demander au Parquet de recueillir sur eux tous les renseignements utiles. L'enquête préalable est par conséquent essentiellement judiciaire.

C'est là *une deuxième différence* d'avec la loi allemande de 1961 selon laquelle les renseignements sur les candidats peuvent être fournis surtout par les divers organismes économiques, mais aussi par d'autres autorités, non spécifiées par l'article 7 (loi de 1961).

Les candidats français peuvent être convoqués devant la commission. Celle-ci décide s'il y a lieu de les inscrire ou non. Ses décisions ne *sont pas motivées* (62).

Une troisième différence se manifeste ainsi avec le régime d'agrément au titre de Wirtschaftsprüfer : en Allemagne, en effet, le refus d'accorder cette qualité est obligatoirement motivé.

La composition du jury d'examen est fixée par l'article 3 du décret du 29 juin 1936. La loi allemande de 1961 en confère au contraire le soin à un règlement d'administration publique à intervenir. La lecture de cet article donne une entière satisfaction car l'élément technique, du secteur privé ou public, y est largement représenté et même les juristes ne sont pas oubliés :

> « Il est constitué autant de jurys que les circonstances l'exigent. Chaque jury est présidé par un magistrat de la Cour des Comptes. Il est composé d'un magistrat de l'ordre judiciaire, d'un professeur agrégé de Facultés de Droit, d'un fonctionnaire de l'administration

(62) Voir art. 5, al. 1 à 3 du décret de 1936, préc.

des Finances et de deux techniciens proposés par le ministre chargé de l'enseignement technique ».

« Un conseiller-maître à la Cour des Comptes est chargé, comme président général, de veiller à la coordination et à la régularité des opérations des différents jurys, sans siéger lui-même dans aucun d'eux ».

Le conseiller-maître et les membres des jurys sont nommés par des arrêtés concertés des Ministres de l'Education Nationale, du Commerce et des Finances.

Tout comme en Allemagne, le candidat doit solliciter son inscription sur la liste. Il adresse sa demande au greffier en chef de la Cour d'appel de son domicile. Il joint à sa demande les pièces justificatives de ses titres, la copie certifiée conforme de ses diplômes, un extrait de son acte de naissance et une pièce officielle constatant sa situation judiciaire (un extrait du casier judiciaire). De même, le programme, les formes et les conditions de l'examen sont confiés aux Ministres de l'Education Nationale, du Commerce et des Finances qui les fixeront par un arrêté.

147. Quelle est la valeur du résultat de l'examen ? Il semble qu'en France, celui-ci ne soit qu'un élément du dossier et que la commission statuera souverainement, réserve faite du recours devant le Conseil d'Etat pour excès de pouvoir. C'est enfin une quatrième différence avec l'Allemagne où le succès à l'examen de Wirtschaftsprüfer est la condition *sine qua non* de son agrément à ce titre.

Les candidats officiellement agréés doivent porter le titre de Wirtschaftsprüfer comme qualification professionnelle dans l'exercice de leur carrière. Les titres académiques peuvent cependant être portés à côté du titre professionnel de Wirtschaftsprüfer. En revanche, les titres de fonctionnaires ou autres titres professionnels ne peuvent être joints à celui de Wirtschaftsprüfer que si l'activité exercée à ces divers titres est compatible avec cette profession. Les mentions de l'ancienne qualité de fonctionnaire ou les mentions des anciennes activités professionnelles sont interdites.

En France, le port du titre de commissaire ne fait pas l'objet d'une réglementation spéciale.

148. L'agrément ou l'inscription sur la liste prennent fin par la mort du titulaire, sa démission ou sa radiation.

En Allemagne, la radiation d'un Wirtschaftsprüfer peut avoir lieu si ce dernier n'est plus à même d'exercer sa profession sous sa propre responsabilité (eigenverantwortlich), s'il exerce une activité incompatible avec la carrière de Wirtschaftsprüfer, si une infirmité corporelle ou mentale le paralyse d'une manière permanente dans l'exercice de ses fonctions, et, enfin, s'il a obtenu son agrément par des moyens déloyaux. L'autorité compétente pour prononcer le retrait de l'agrément est la Direction centrale du Land du lieu de ses activités ou de son établissement principal. La me-

sure du retrait est portée à la connaissance du Ministre fédéral de l'Economie et de la Chambre des Wirtschaftsprüfer (63).

Pour des raisons similaires, la commission française, saisie par la Chambre de discipline, peut prononcer la radiation temporaire ou l'exclusion définitive des listes (article 8 du décret de 1936).

Enfin, le Wirtschaftsprüfer peut être privé de son titre s'il encourt une condamnation pénale l'excluant de l'accès à la fonction publique.

Bien que les textes français soient muets sur ce point, il est permis de conclure des dispositions pénales françaises générales que tout commissaire inscrit ayant encouru une peine l'excluant des fonctions dans les sociétés commerciales (faisant ou non appel à l'épargne publique) serait radié d'office des listes, par une simple formalité administrative.

149. De même, les textes français ne prescrivent pas spécialement l'éventualité d'une réinscription sur les listes parce que, sans doute, le problème de la réintégration du commissaire est de la même nature que celui de la reprise des activités d'administrateur des sociétés par une personne déchue de son droit mais réhabilitée depuis.

La législation allemande consacre à cette question les articles 23 et 24 de la loi de 1961 et permet la réintégration en cas de démission d'un Wirtschaftsprüfer et au cas où le retrait d'agrément a eu lieu pour des raisons tenant au fait que le Wirtschaftsprüfer n'exerçait plus ses fonctions sous sa propre responsabilité, exerçait des activités incompatibles, avait été déchu du droit de revêtir la robe de fonctionnaire. Cette réintégraion aura lieu sans qu'il soit tenu de passer un nouvel examen professionnel mais à condition qu'il en formule la demande et que les faits ayant entraîné le retrait aient cessé d'exister. Le droit de réintégration s'élève à 150 DM.

Sous-Section IV. — Liberté d'établissement

§ 1. *Le Wirtschaftsprüfer*

150. *La liberté d'établissement* de Wirtschaftsprüfer et des Wirtschaftsprüfungsgesellschaften est proclamée par l'article 3 de la loi de 1961 :

> « (Ils) peuvent s'établir à tout endroit situé dans la sphère territoriale d'application de la présente loi (Allemagne Fédérale et Berlin-Ouest) et exercer leurs activités à partir de cet établissement sans aucune restriction territoriale. Les Wirtschaftsprüfer et les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften peuvent ouvrir des agences en conformité avec les dispositions de la présente loi. Les Wirtschaftsprüfer ont le droit de créer une seule succursale en dehors de leur établissement principal ».

(63) Voir les art. 19 à 22 de la loi de 1961.

§ 2. *Le commissaire inscrit*

151. En France, aucun texte réglementaire ne s'est préoccupé de cette question. Cependant, les commissaires « agréés » peuvent être inscrits sur plusieurs listes (64). Il est possible de déduire de la disposition de l'article 5 du décret de 1936, en ce qui concerne les commissaires inscrits, et du silence du texte de la loi de 1867, en ce qui concerne les commissaires ordinaires, que les deux sortes de commissariat sont exercés sans aucune limitation territoriale ce qui répond parfaitement à la logique.

Sous-Section V. — Organisation professionnelle

§ 1. *En Allemagne*

152. La loi du 24 juillet 1961 prévoit une organisation professionnelle particulièrement minutieuse (65).

L'innovation la plus importante consiste dans l'institution d'une Chambre des Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüferkammer), douée de la personnalité morale de droit public et soumise à la surveillance du Ministre fédéral de l'Economie.

Chargée de la défense, de la sauvegarde et de la promotion des intérêts professionnels des Wirtschaftsprüfer, cette Chambre fonctionne comme organe consultatif et a le droit de rédiger des directives concernant l'exercice de la mission censoriale ou autre des Wirtschaftsprüfer. Elle surveille les activités professionnelles de ses membres et s'occupe de la formation des futurs candidats à la profession.

Ses membres sont naturellement tous les Wirtschaftsprüfer. En outre, ont l'accès à cette qualité, les membres de la direction, les gérants ou les sociétés personnellement responsables et nantis du droit de représentation des Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, même s'ils n'ont pas le titre de Wirtschaftsprüfer (66). Enfin, les « associations de contrôle des sociétés coopératives », les « associations des caisses d'épargne et de virement », de même que les « institutions supraterritoriales de contrôle de corporations publiques » peuvent être, facultativement, membres de la Chambre des Wirtschaftsprüfer (67).

Les statuts de la Wirtschaftsprüferkammer et des modifications de ces statuts sont soumis à l'agrément du ministre fédéral de l'Economie.

(64) Voir art. 5 du décret du 29 juin 1936.

(65) Voir Dr. Von ANDRENYI, « Das neue Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer », dans *Betriebs-Berater*, n° 20, juill. 1961, p. 761 et s.

Voir aussi WP Dr. F. MÖHLE, « Die Wirtschaftsprüferordnung als neue Berufsgrundlage der Wirtschaftsprüfer und vereidigter Buchprüfer », *D.B.*, 39/1961, 1281 à 1283.

(66) Toutes ces personnes peuvent devenir membres de la Chambre des Wirtschaftsprüfer en raison de leur participation aux activités d'une Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

(67) Voir art. 58 de la loi de 1961.

La Wirtschaftsprüferkammer se compose de l'Assemblée générale des Wirtschaftsprüfer, du Conseil consultatif et de la Direction. Les membres de ces organes sont tenus au secret sur les matières qu'ils traitent.

La caisse de la Chambre est alimentée par les cotisations de ses membres.

A l'égard de ses membres à titre personnel, la Wirtschaftsprüferkammer exerce un pouvoir de contrôle et de règlement de litiges. Convoqués devant elle, ceux-ci ont l'obligation de comparaître et de produire les pièces nécessaires (68).

A leur égard, la direction de la Chambre dispose du droit de prononcer des réprimandes, les membres sanctionnés dûment entendus. Les poursuites judiciaires professionnelles sont exclusives du droit d'infliger le blâme (Rügerecht). La décision portant réprimande est susceptible de recours auprès de la Direction (69) et peut faire l'objet d'une procédure judiciaire professionnelle, si la Direction maintient sa décision.

153. Enfin, dans le but d'assurer une coopération en matière de problèmes économiques, généraux ou spéciaux aux activités de contrôle ou aux activités fiduciaires, la Wirtschaftsprüferkammer et le Deutscher Industrie-und Handelstag (Association Allemande de Commerce et d'Industrie) doivent constituer « une communauté de travail pour le secteur de contrôle économique des entreprises » (Arbeitsgemeinschaft für das wirtschaftliche Prüfungswesen) ayant son propre bureau mais n'ayant pas de personnalité morale autonome.

§ 2. *En France*

154. Les dispositions françaises sont plus laconiques sur ce point.

Le décret du 29 juin 1936 prévoit une sorte d'ordre professionnel de compagnie des commissaires inscrits, association déclarée conformément à la loi du 1er juillet 1901. L'association peut être formée dans la circonscription de chaque liste avec un nombre minimum de vingt commissaires agréés. Si le nombre de vingt n'est pas atteint, les attributions de la Chambre de discipline sont exercées par la commission des listes.

Tout commissaire inscrit fait obligatoirement partie de la compagnie instituée dans le ressort de sa Cour d'appel. Il ne saurait en démissionner sans commettre une faute professionnelle (70). Les statuts et le règlement intérieur de ces compagnies sont communiqués au président de la commission. Le bureau de l'association,

(68) Voir art. 62 de la loi de 1961.

(69) Donc devant le même organe qui a prononcé la sanction. Voir art. 63, al. 5 de la loi de 1961.

(70) Voir Claude Herteux, *op. cit.*, n° 482 et l'arrêt du Conseil d'Etat du 19 févr. 1943, dans *J.C.P.*, 1943.II.2308.

constitué en Chambre de discipline, exerce le pouvoir disciplinaire à l'égard des membres de l'association (articles 7 et 8 du décret précité). Il ressort nettement de ce texte que la fonction essentielle, sinon unique, de l'association des commissaires inscrits est celle d'une Chambre de discipline, chargée de prononcer les avertissements et les réprimandes à l'adresse de ses membres. Quelle différence avec l'Allemagne où les Wirtschaftsprüfer disposent d'une Chambre qui, quoique appelée à exercer le pouvoir disciplinaire, ce qui est — souhaitons-le — le cas assez exceptionnel, doit surtout défendre des intérêts professionnels et assurer une parfaite collaboration avec les entreprises, en constant développement. Quelle excellente raison de croire qu'*en France*, l'organisation des commissaires inscrits est une organisation *para-judiciaire* !

Sous-Section VI. — Organisation de la juridiction disciplinaire

§ 1. *En Allemagne*

155. En sa qualité de Wirtschaftsprüfer, le censeur allemand des entreprises est soumis à une juridiction disciplinaire spéciale, réglementée, elle aussi, par la loi du 24 juillet 1961, articles 67 à 127.

Tout Wirtschaftsprüfer qui se rend coupable de la violation de ses obligations professionnelles est sanctionné par la juridiction professionnelle et s'expose aux sanctions disciplinaires qui sont : avertissement, réprimande, amende (pouvant être prononcée simultanément) et, la plus sévère, l'exclusion de la profession. Ces sanctions ne doivent pas être confondues avec le blâme ou la réprimande infligés par la direction de la Chambre des Wirtschaftsprüfer. Elles peuvent être cumulées avec ces dernières. L'avertissement, la réprimande et la sanction d'amende se prescrivent par cinq ans. Il semblerait, de prime abord, que ces peines disciplinaires ne peuvent frapper que les Wirtschaftsprüfer. Néanmoins, la loi de 1961 les étend aussi à des membres de la Wirtschaftsprüferkammer qui n'ont pas le titre de Wirtschaftsprüfer. Seule l'exclusion de la profession ne peut être prononcée à leur égard. Cette sanction est alors remplacée par la déchéance de capacité de représenter et de gérer les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

156. Les Tribunaux compétents en matière de sanctions pour faute professionnelle sont les Tribunaux civils qui sont dotés de sections spécialisées dans les affaires de censeurs d'entreprises.

Dans l'ordre hiérarchique, la *première instance* est représentée par la Chambre des censeurs d'entreprises du Tribunal régional (Kammer für Wirtschaftsprüfersachen des Landgerichts) ; la *deuxième instance* se déroule près la section pour censeurs d'entreprises du Tribunal Régional Supérieur (Senat für Wirtschaftsprüfersachen beim Oberlandesgericht).

Le *dernier ressort* est la Chambre pour censeurs d'entreprises de

la Cour fédérale de justice (Senat für Wirtschaftsprüfersachen beim Bundesgerichtshof). Dans toutes les Chambres et sections mentionnées siègent obligatoirement deux Wirtschaftsprüfer comme assesseurs. Ceux-ci doivent être membres de la direction de la Chambre des Wirtschaftsprüfer et être Allemands au sens de l'article 116, alinéa 1 de la loi fondamentale (Grundgesetz).

§ 2. *En France*

157. *En France,* nous ne disposons de rien d'analogue. Lorsque la Chambre de discipline estime que la gravité des faits comporte des sanctions plus graves que les sanctions disciplinaires, elle transmet l'affaire à la commission chargée d'établir la liste. Celle-ci peut prononcer l'avertissement et la réprimande tout comme la Chambre de discipline et, en outre, la radiation temporaire ou l'exclusion définitive des listes. L'intéressé doit être entendu ou dûment appelé par lettre recommandée avec accusé de réception expédiée en temps utile (dix jours avant la date de comparution). Notons, enfin, que la Chambre de discipline agit, soit d'office, soit à la demande du procureur général. Toute décision prononçant la peine de l'avertissement ou de la réprimande est notifiée au président des commissions qui ont inscrit l'intéressé sur leur liste. La décision prononçant la radiation temporaire ou l'exclusion définitive est notifiée au président de toutes les commissions. La personne qui en est frappée ne peut plus figurer sur aucune liste.

§ 3. *Comparaison de ces deux systèmes*

158. La pricipale différence entre les réglementations allemande et française en matière de sanctions entre les censeurs d'entreprises tient donc au fait que la France ne connaît que des peines disciplinaires pouvant être, dans l'ordre croissant, prononcées par la Chambre de discipline et par la Commission d'inscription sur les listes. Le texte de 1936 ne fait aucune allusion aux peines professionnelles prononcées par un tribunal. En définitive, le système français est étrange. Si nous essayons d'établir « une hiérarchie » des institutions compétentes en matière de sanctions contre les commissaires agréés, nous nous apercevons que les peines les plus légères sont prononcées par le bureau de l'association constituée en Chambre de discipline, une association de la loi de 1901 ! Les peines plus sévères, allant jusqu'à l'exclusion des listes (en Allemagne, l'exclusion de la profession est réservée aux Tribunaux civils !) sont réservées au jugement d'une commission qui a un caractère administratif, pas bien défini, et qui n'appartient à aucune Administration. Et quid du recours contre la décision de la commission ? Le recours contre les décisions des commissions est porté devant une commission supérieure siégeant au Conseil d'Etat.

Cette situation est confuse, faute d'un statut professionnel propre aux commissaires ordinaires et inscrits. En Allemagne, le pouvoir

disciplinaire est, par contre, nettement distinct du pouvoir judiciaire des tribunaux civils de prononcer des peines « professionnelles ». Le souci de la garantie judiciaire ne semble pas être conçu de la même manière des deux cotés du Rhin. De même, une association de la loi de 1901 ne saurait se mesurer avec une Chambre des Wirtschaftsprüfer ayant un champ de rayonnement autre que celui d'infliger des blâmes.

159. Mais il y a pis encore. Le regret de constater la pauvreté et l'insuffisance de la réglementation française relative aux commissaires aux comptes est doublé du regret que les dispositions du droit professionnel allemand de 1961 soient sans équivalent en France et ne puissent être comparées avec le régime juridique français. Elles se trouvent brièvement exposées ci-après.

La loi de 1961 réglemente, en outre, les particularités de la procédure engagée contre un Wirtschaftsprüfer auprès des tribunaux judiciaires pour fautes professionnelles qu'il aurait commises. Aux termes des articles 81 à 127, le Wirtschaftsprüfer soupçonné d'avoir commis de telles fautes ne saurait être préventivement arrêté ou conduit de force dans un établissement psychiatrique. S'il est inculpé d'un délit ou d'un crime, la procédure pénale tient la procédure professionnelle en état. La procédure est ouverte, soit à la demande du Ministère public, soit à la demande du Wirtschaftsprüfer. Sa première phase s'achève par la décision prise au sujet de la demande d'ouverture d'une instruction préalable par le tribunal. Ensuite, l'inculpé est entendu par le juge d'instruction et invité à produire des preuves. Le juge d'instruction peut ordonner des mesures tendant à la conservation des preuves. C'est une deuxième phase judiciaire qui se termine par la rédaction de l'acte d'accusation ou par le non-lieu. La mise en accusation et la procédure qui la suit ne sont pas publiques. Elle est close par le jugement qui ne peut être que celui d'acquittement, de condamnation ou de la suspension de la procédure. Ce jugement, rendu par le Tribunal régional (Landgericht) est susceptible d'appel interjeté par acte écrit dans la semaine qui suit le prononcé du jugement auprès du Tribunal régional supérieur (Oberlandesgericht). Un pourvoi en cassation contre un jugement rendu sur appel peut être porté devant la Cour fédérale de justice (Bundesgerichtshof) si le jugement attaqué prononce l'exclusion de la profession ou si la section pour censeurs d'entreprises du tribunal d'appel n'a pas décidé de l'exclusion de la profession, contrairement à la demande du Ministère public.

160. Une fois la procédure judiciaire intentée contre le Wirtschaftsprüfer en raison des fautes professionnelles qu'il aurait commises, le tribunal saisi peut lui interdire d'exercer sa profession. La procédure de cette interdiction est orale. La décision est prise à la majorité des deux tiers des voix, susceptible de recours immédiat (sofortige Beschwerde) et annulée si le jugement rendu au principal ne prononce pas l'exclusion de la profession, si les pour-

suites contre l'inculpé sont arrêtées, ou si les conditions qui l'ont motivée n'existent plus. Afin que le Wirtschaftsprüfer frappé d'interdiction d'exercice de sa profession ne soit pas lésé par cette mesure — seul le jugement quant au fond décide de son exclusion de la profession — la Direction centrale du Land lui désigne un représentant. L'inculpé a la faculté de proposer lui-même à la Direction du Land la personne de son représentant. Ce représentant doit avoir la qualité de Wirtschaftsprüfer. D'autres dispositions précisent le montant des droits et loyaux coûts de la procédure et stipulent assez curieusement que les frais qui n'incombent ni à l'accusé ni à un tiers ou qui ne peuvent être obtenus du Wirtschaftsprüfer inculpé, sont à la charge de la Wirtschaftsprüferkammer.

161. Il résulte de l'ensemble de ces règles procédurales que la dignité de la fonction de Wirtschaftsprüfer exclut la publicité du débat, que le Wirtschaftsprüfer, bien que privé de l'exercice de sa fonction en vertu d'une mesure provisoire, n'arrête pas pour autant ses activités à la tête desquelles lui est substitué un représentant qu'il peut désigner à son choix et que, finalement, la Chambre des Wirtschaftsprüfer, en vertu d'une solidarité professionnelle risque de supporter les frais de justice à défaut d'une autre partie au procès, voire à défaut du Wirtschaftsprüfer inculpé et insolvable.

Sous-Section VII. — Registre professionnel des Wirtschaftsprüfer

162. La Wirtschaftsprüferkammer a encore une autre tâche. Elle est chargée de la tenue d'un *registre professionnel* où sont inscrits tous les Wirtschaftsprüfer et toutes les Wirtschaftsprüfungsgellschaften. Ce regitre est ouvert au public et les inscriptions qu'il reçoit sont communiquées aux Directions centrales du Land intéressées. Les articles 38, 39 et 40 de la loi de 1961 disposent au sujet des indications qu'il faut porter sur ce registre, tant en ce qui concerne les Wirtschaftsprüfer que les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, et prévoient les cas de radiation sur demande ou d'office. Le registre professionnel est un instrument de publicité comme les listes des commissaires agréés français. Il est renforcé par l'obligation d'insérer dans un journal local d'annonces légales et dans le Bundesanzeiger (diffusion à l'échelon fédéral) : l'agrément en qualité de Wirtschaftsprüfer, la radiation ou le retrait de cette qualité, la reconnaissance, la radiation ou le retrait de la reconnaissance d'une Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (71).

(71) Voir les articles 37 à 41 de la loi de 1961.

Sous-Section VIII. — Droits et devoirs du Wirtschaftsprüfer prévus notamment par la loi de 1961

163. En outre, la loi de 1961 prévoit une série de droits et devoirs propres à la profession de Wirtschaftsprüfer. C'est ainsi que les Wirtschaftsprüfer employés par les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften doivent jouir de la situation juridique d'un « Prokurist ». Le « Prokurist » est en droit commercial allemand (72) une sorte de fondé de pouvoir dont l'étendue des attributs d'accomplissement des actes judiciaires et extrajudiciaires et des opérations juridiques est illimitée à l'égard des tiers. La qualité de « Prokurist », la « Prokura », doit être inscrite au registre du commerce. Cette disposition (de l'article 45 de la loi de 1961) se conçoit aisément car la dignité du Wirtschaftsprüfer doit être assurée même lorsqu'il est l'employé d'une société de censure des entreprises. (C'est un des rares cas où le Wirtschaftsprüfer peut occuper la situation d'un employé). Encore faut-il que, dans la hiérarchie des salariés, il occupe l'échelon le plus élevé — donc celui d'un « Prokurist ».

164.Si un Wirtschaftsprüfer a l'intention d'exercer à titre provisoire une activité incompatible avec sa profession, il peut être autorisé par la Chambre des Wirtschaftsprüfer à cesser ses fonctions durant la période envisagée pour l'exercice de ses activités incompatibles. Il doit s'abstenir, pendant cette période, de porter le titre de Wirtschaftsprüfer, Celle-ci ne peut dépasser un an, quitte à être prorogée d'une année supplémentaire (article 46).

165. Nous avons vu que la carrière censoriale en Allemagne était une carrière libérale. Par conséquent, le Wirtschaftsprüfer a le droit de refuser de prêter son concours s'il estime qu'il commettrait, en acceptant certaines vérifications, des actes contraires à ses devoirs professionnels, ou qu'il risquerait de se trouver embarrassé au moment de leur exécution. S'il refuse une mission, il faut qu'il en avertisse la personne qui l'a sollicité sans délai, sous peine de dommages-intérêts. Il doit agir avec la même prudence lorsque, pour le compte d'un client, il est appelé à intervenir dans une affaire dont il était chargé auparavant par un autre client. Les clients ancien et actuel doivent s'entendre pour qu'il puisse entreprendre ses activités dans ce cas. La même circonspection, voire retenue et dignité, sont exigées du Wirtschaftsprüfer dans la publicité de ses activités et des contrats qu'il reçoit. La publicité commerciale en vue du recrutement des clients lui est interdite.

166. Les acivités du Wirtschaftsprüfer comportent des risques de responsabilité contre lesquels il doit s'assurer dans les condition qui seront fixés ultérieurement par le gouvernement fédéral.

(72) Voir article 48 et s. du Code de commerce allemand.

Tous ces droits et obligations jouent aussi à l'égard des Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (73).

167. Enfin, le *titre de Wirtschaftsprüfer* est protégé (74). Il est tout d'abord interdit de se servir de la désignation professionnelle de « Buchprüfer », « Buchrevisor » ou « Wirtschaftstreuhänder » pour éviter toute conclusion visuelle ou sonore avec la qualification de Wirtschaftsprüfer. La protection contre le port illégal du titre est assortie de sanctions d'emprisonnement allant jusqu'à un an et d'une amende ou de l'une de ces deux peines seulement. La même protection couvre la dénomination « Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ».

168. La loi de 1961 réserve une place importante à la situation des Wirtschaftsprüfer dans le domaine du contrôle des sociétés coopératives.

Avant 1961, les Wirtschaftsprüfer devaient être spécialement agréés en qualité de contrôleur de ce secteur économique, en vertu des textes spéciaux, mais abrogés aujourd'hui.

Le régime actuel distingue trois catégories de cas :

— celui du Wirtschaftsprüfer agréé aux termes de la loi de 1961 qui est, sans autre agrément ou autorisation, *ipso facto* censeur des sociétés coopératives ;

— celui du Wirtschaftsprüfer agréé avant 1961 et n'ayant pas obtenu l'agrément pour le contrôle de sociétés coopératives. Il est tenu de se faire autoriser à cet effet par la Direction centrale du Land ;

— et enfin, celui du Wirtschaftsprüfer agréé aussi bien en cette qualité avant 1961 qu'en qualité de contrôleur de sociétés coopératives. Il garde son droit d'exercer des activités de contrôle dans le domaine des sociétés coopératives comme par le passé (75).

169. Le dernier point particulier du statut allemand de censeurs d'entreprises, sans équivalent en France, concerne les *Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.*

La forme juridique de ces sociétés peut être celle des sociétés de capitaux (sociétés par actions, société en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée) ou des sociétés de personnes (sociétés en nom collectif ou en commandite simple) si elles sont inscrites au registre du commerce comme sociétés commerciales en raison des actes fiduciaires qu'elles ont pour objet d'accomplir. La condition principale de reconnaissance comme Wirtschaftsprüfungsgesellschaft suppose que les membres de la direction, les gérants ou les associés personnellement responsables aient la qualité de Wirtschaftsprüfer et que, l'un d'eux au moins, soit domicilié au lieu du siège de la société. L'exception à la qualité de Wirtschafts-

(73) Voir les art. 49 à 56 de la loi de 1961.
(74) Voir les art. 132 et 133 de la loi de 1961.
(75) Voir les art. 25 et 26 de la loi de 1961.

prüfer de ces personnes peut être autorisée par la Direction centrale du Land mais leur nombre au sein de la même société doit être inférieur à celui des Wirtschaftsprüfer membres de la direction, gérants, etc.

Les actions des Wirtschaftsprüfungsgesselschaften qui sont constituées en forme d'une société par actions ou en commandite par actions doivent être nominatives et cessibles uniquement avec l'autorisation de la société. Le capital social de ces mêmes sociétés ayant revêtu la forme de sociétés à responsabilité limité doit être d'au moins 50.000 Deutsche Mark. La cession des parts sociales doit être aussi soumise à l'agrément de la société.

170. Une disposition très particulière intéresse surtout les sociétés de contrôle économique d'origine étrangère mais constituées en Allemagne sous la forme d'une Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Il va de soi que celles-ci ont tout intérêt à déléguer à la direction de leurs sociétés allemandes une personne de confiance, originaire de leur pays mais qui, en général, ne possède pas le titre de Wirtschaftsprüfer. Ces personnes sont autorisées à exercer leurs fonctions de membres de Direction de la Wirtschaftsprüfungsgesellschaft par la Direction centrale du Land, la Chambre des Wirtschaftsprüfer entendue. Mais il est nécessaire qu'un pays étranger les ait agréées comme contrôleurs-experts et que les conditions d'un pareil agrément soient sensiblement les mêmes que celles stipulées par la loi de 1961. Leur nombre ne saurait dépasser celui des Wirtschaftsprüfer exerçant les fonctions analogues dans la Wirtschaftsprüfungsgesellschaft en question.

171. La procédure de reconnaissance des sociétés appelées Wirtschaftsprüfungsgesellschaften est engagée sur demande auprès du comité d'admission — tout comme pour un Wirtschaftsprüfer. La reconnaissance est prononcée par la Direction centrale du Land qui délivre un diplôme à la société ainsi reconnue. Celle-ci doit désormais comprendre dans sa raison sociale le qualificatif de « Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ». Les frais de procédure de reconnaissance s'élèvent à 500 Deutsche Mark. La reconnaissance perd son effet par la dissolution de la société ou par la renonciation à cette qualification. Elle est retirée si un membre de la Direction, un gérant ou un associé personnellement responsable perd la qualité de Wirtschaftsprüfer d'une façon impérative ou facultative et si le pouvoir de représenter la Direction ne lui est pas immédiatement retiré. Il en est de même lorsqu'une de ces personnes susvisées est exclue par un jugement définitif du tribunal de la profession ou du droit de représenter et de gérer la société pour fautes professionnelles sauf si elle se voit retirer sans délai le pouvoir de représentation et de gestion dans la Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. La reconnaissance peut aussi être retirée si, postérieurement à la reconnaissance accordée, les conditions requises pour la reconnaissance ne sont plus réunies, sauf leur réapparition dans un laps de temps fixé par la Direction centrale. La reconnaissance, son retrait ou sa perte sont portées à la connaissance du

Ministre fédéral de l'Economie et à la Chambre des Wirtschaftsprüfer (76).

172. Le Wirtschaftsprüfer et les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften doivent se servir de leur sceau toutes les fois qu'ils remettent, en leur qualité professionnelle, les déclarations prévues par la loi (77).

173. Enfin, la loi de 1961 aborde la question des honoraires tout en abandonnant son règlement au pouvoir ministériel. A cet effet, son article 55 énonce :

> « Le ministre fédéral de l'Economie, d'accord avec le Conseil fédéral et la Chambre des Virtschaftsprüfer ainsi que l'Arbeitsgemeinschat für das wirtschaftliche Prüfungswesen dûment entendus, peut décréter un tarif des honoraires applicables aux vérifications prescrites par la loi ».

174. Une autre disposition complétant le statut du Wirtschaftsprüfer nous vient des directives de la Lastenausgleichsbank du 1er octobre 1959 qui prévoient que les personnes exerçant des carrières libérales comme Wirtschaftsprüfer peuvent solliciter, en vue d'établissement ou de consolidation de leur situation professionnelle, de la Lastensausgleichsbank un cautionnement simple pour des crédits qu'ils auraient obtenus.

Sous-Section IX. — Quelques remarques finales sur les règles professionnelles françaises et allemandes

175. En définitive, tel qu'il est déterminé par les règles professionnelles, le statut du Wirtschaftsprüfer s'avère plus complet que celui des commissaires aux comptes.

Le législateur allemand a été guidé par le souci de conférer aux censeurs allemands un grand prestige et une position sans équivalent en matière de contrôle des sociétés.

Le législateur français n'a pas songé à « fonctionnariser » le commissariat en le dotant d'un statut professionnel général. Seuls les commissaires agréés sont régis par quelques règles à caractère professionnel, corporatif. Mais la réglementation d'ensemble de la matière semble s'être inspirée de la méfiance à l'égard du commissaire. Son statut est placé sous le signe de la surveillance judiciaire plutôt que sous l'angle des exigences économiques vivantes. Mais il est vrai, en revanche, que le « Wirtschaftsprüfer est placé sous l'obédiance de l'Etat » (78).

(76) Voir les art. 27 à 36 de la loi de 1961.

(77) Voir art. 48 de la loi de 1961.

(78) Voir Gaël FAIN, « Le contrôle des sociétés anonymes françaises en droit comparé », in *Rev. Cie Comm.*, 1952, p. 3, qui regrette qu'il n'en soit pas de même pour les commissaires inscrits en France.

Section III

Droits et devoirs des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer dans l'accomplissement de leur mission de contrôle de sociétés

176. La loi française de 1867 et la loi allemande de 1937 présentent la mission des organes extérieurs de contrôle des sociétés par actions comme un ensemble des droits et devoirs qui, tracés à grands traits, expriment la double fonction de commissaire aux comptes et de Wirtschaftsprüfer (en tant que « Abschlussprüfer) :

— *la fonction de contrôle,*
— *la fonction d'information.*

La jurisprudence, aux prises avec les difficultés d'application, a dû compléter les dispositions législatives, notamment en France où les tribunaux ont été amenés à faire face à une variété abondante de cas d'espèce que la loi de 1867, bien que modifiée depuis, ne pouvait pas trancher d'une manière exhaustive.

En Allemagne, c'est surtout l'interprétation des dispositions relatives au plan comptable obligatoire qui a conduit la jurisprudence à se prononcer sur la mission de contrôle du Wirtschaftsprüfer dans ce domaine. La question de la constitution des réserves et provisions en fournit en particulier une riche matière.

Avant de procéder à l'analyse plus détaillée des droits et devoirs des institutions française et allemande de contrôle extérieur des sociétés, constatons que ceux-ci se recouvrent dans les grandes lignes aussi bien dans leur contenu que dans leur but qui permet d'assurer l'accomplissement de la mission de contrôle et de la mission d'information, ces deux missions étant identiques dans les deux législations envisagées.

Néanmoins, il y a des différences qui tiennent, en dernière analyse, au fait que le commissaire français est de plus en plus assimilé à l'administrateur de la société. D'où son droit — exorbitant par rapport aux attributs d'un Wirtschaftsprüfer — de convoquer, en cas d'urgence, l'assemblée générale des actionnaires. Le Wirtschaftsprüfer, au contraire, assimilable à un officier ministériel (dans les sphères de la pensée juridique française, quoique sous quelques réserves) intervient aussi dans l'intérêt du public et de l'économie allemande. D'où son « nihil obstat » qu'il a le droit d'exprimer sous forme de « visa de confirmation », d'approbation des comptes et de gestion sociale du groupe économique intéressé. Cette adhésion du groupe aux actes d'une seule personne nous rappelle que tout au long de l'histoire germanique, l'acte individuel a dû, pour être efficace, obtenir la ratification de la collectivité. Or, en l'occurence, le Wirtschaftsprüfer intervient comme représentant de cette collectivité.

Peut-on déduire que le commissaire aux comptes est davantage au service des actionnaires, alors que le Wirtschaftsprüfer l'est au service du public, de la collectivité allemande ?

La Chambre des Requêtes semble répondre à cette question dans son arrêt du 25 février 1935 (79) en déclarant que les pouvoirs que les commissaires tiennent de la loi de 1867 leur ont été attribués tant dans l'intérêt *des tiers* que des actionnaires. Mais ces tiers, qui sont-ils ? Les petits épargnants qui devaient bénéficier d'une protection renforcée quelques mois après la date de l'arrêt mentionné ou le secteur économique national tout entier ? N'est-il pas à craindre qu'il ne s'agisse là, peut-être, d'une simple pétition de principe ?

Nous essayerons d'envisager ce problème en traitant successivement :

— la *mission ordinaire* (mission de contrôle, mission d'information, pouvoirs d'investigation),

— *et la mission spéciale*

des organes français et allemands de contrôle extérieur des sociétés par actions, sans distinguer entre les commissaires ordinaires et inscrits d'une part, et des Wirtschaftsprüfer et Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, d'autre part. En effet, qu'il s'agisse des uns ou des autres, leurs attributs sont les mêmes sur le plan fonctionnel.

Sous-Section I. — Mission ordinaire

§ 1. *Mission de contrôle*

La mission de contrôle des commissaires et des Wirtschaftsprüfer concerne essentiellement la *situation comptable et financières* des sociétés par actions françaises et allemandes.

A. — *En France.*

177. Aux termes de l'article 32, alinéa 1[er] de la loi de 1867 (modifiée par le décret du 31 août 1937), les commissaires accomplissent leur mandat de contrôle en vérifiant :

— *les livres,*
— *la caisse,*
— *le portefeuille,*
— *les valeurs de la société,*
— *les inventaires,*
— *les bilans,*
— *l'exactitude des informations sur les comptes de la société dans le rapport du Conseil d'administration.*

Cependant, la loi se limite à prescrire, *l'essentiel* de la mission de contrôle. Elle pose, implicitement, le principe que celui-ci porte sur la situation comptable et sur l'état financier de la société vérifiée.

(79) *Affaire Roux* c/ *Normand* ès qualité, D.H. 1935.161. et S., 1935.1.129, note Rousseau.

178. La jurisprudence interprétant ces dispositions législatives quelque peu sommaires est abondante. Dans ses décisions citées par Jacques Bouteron (80), elle a notamment décidé, en ce qui concerne le contrôle comptable (livres, inventaires, bilans, exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration), que les statuts ne peuvent pas restreindre les pouvoirs dont les commissaires sont investis par la loi pour l'accomplisement de leur mission de contrôle mais qu'ils peuvent les étendre (81), que le commissaire ne doit pas se borner à une simple vérification des comptes et de la matérialité des écritures (82) que sa vérification des comptes et du bilan doit être sérieuse et effective (83), qu'il a l'obligation d'examiner l'ensemble de la situation, de rechercher la vérité et, au besoin, de mettre en lumière les habiletés comptables qui tendraient à dissimuler l'état réel des affaires sociales (84). Elle estime qu'avec un peu de vigilance, le commissaire doit constater le non-versement de l'intégralité d'une augmentation de capital malgré l'inscription de celle-ci au bilan (85), qu'il doit découvrir la fictivité des opérations passées aux comptes d'ordre (86), voire d'empêcher les détournements (87).

179. Appliquées dans toute leur rigueur, les exigences de la jurisprudence risqueraient de s'avérer exorbitantes, la loi ne prévoyant aucune connaissance de la technique comptable spéciale ou très poussée comme condition de capacité au commissariat, en ce qui concerne tout au moins les commissaires ordinaires.

D'où la nécessité de tempérer les impératifs d'un contrôle comptable par trop idéal, par les considérations suivantes :

— dans le cas d'un artifice comptable trop compliqué, on ne saurait exiger du commissaire la découverte de toutes les fraudes qu'un faussaire peut imaginer (88) ;

— le commissaire n'est pas tenu d'étendre son contrôle aux moindres pièces justificatives de comptabilité ni rechercher les omissions qui auraient pu être commises (89).

(80) *Op. cit.*, nos 27, 28 et 29.

(81) Voir Paris, 26 juin 1943, *affaire Eybalin et autres* c/ *Société de Grand Hôtel des Ambassadeurs*, *Journ. soc.*, 1944.22.

(82) Voir Trib. civ. Seine, 2 août 1923, *Gaz. soc. et dr. fin.*, 1923.303.

(83) Voir Colmar, 23 juin 1936, *affaire Société des Carrières réunies de Quartzite de Sierck* c/ *Balin*, S., 1936.2.149, note Rousseau.

(84) Voir Paris, 8 mars 1932, D.H., 1932.225, précité, et *Journ. Soc.*, 1934.304.

(85) Req., 9 mars 1942, *affaire Tieraut* c/ *Isoré*, *Journ. Soc.*, 1944.31 et *J.C.P.*, 1942.II.1932.

(86) Orléans, 25 juin 1909, *Journ. Trib. com.*, 1910.825.

(87) Lyon, 10 nov. 1921, *Journ. Soc.*, 1925.338 ; Colmar, 23 juin 1936, S., 1936.2.149, précité.

(88) Voir Paris, 18 juillet 1895, *affaire Donon et autres* c/*Société de Dépôts et Comptes courants*, D.P., 1896.2.78 et *Journ. soc.*, 95.433 ; et Trib. civ. Seine, 8 janvier 1886, *affaire Société d'Assurances Maritimes « Le Zodiac »*, *Journ. soc.*, 86.778.

(89) Voir Trib. com. Marseille, 13 févr. 1928, *affaire Comptoirs des Oasis du Sahara Algérien*, *Journ. soc.*, 1930.677.

180. En ce qui concerne le contrôle des biens de la société visés à l'article 32, alinéa 1er de la loi de 1867, c'est-à-dire la caisse, le portefeuille et les valeurs, la jurisprudence belge nous apporte quelques précisions sur ce point.

La Cour de Bruxelles a en effet décidé, dans son arrêt du 18 avril 1914 que ces biens doivent faire l'objet d'une vérification directe par les commissaires, par références aux postes qui leur sont assigné dans le bilan. Un simple examen des balances ne suffit pas. En particulier, la réalité de l'encaisse doit être constatée par le commissaire, contradictoirement avec un agent de la société. Les soldes des comptes de banques doivent être justifiés. Le commissaire vérifie le portefeuille des effets de commerce et apprécie la valeur des signatures engagées. Il est de même tenu d'examiner les créances de la société sur les tiers et la valeur pour laquelle elles figurent au bilan.

D'autres décisions des tribunaux, toujours citées par Bouteron précisent la portée exacte de la vérification de la caisse (90), du stock d'or (91), du portefeuille effets (92), du portefeuille titres (93), des titres déposés par la clientèle (94), des créances de la société (95), créances comptabilisées comme telles au nom des personnes solvables et à leur insu (96).

181. Quant à l'obligation des commissaires de vérifier « l'exactitude des informations données sur les comptes de la société dans le rapport du conseil d'administration » (97), la brièveté de la rédaction de cette disposition a obligé les tribunaux à y apporter quelques précisions. Ainsi, la Cour de Paris a jugé dans l'affaire Delaunoy, Cotté et Cordier c/Gillet, liquidateur de la Compagnie du gros camionnage de Paris (98) que le mandat des commissaires est uniquement de faire un rapport sur le bilan et les comptes présentés par les administrateurs, *qu'ils n'ont pas à s'immiscer dans l'administration ni à rechercher, ni à critiquer les causes ou la validité des obligations souscrites par les administrateurs et qui ont donné lieu aux paiements constatés par le bilan.*

Cette obligation négative du commissaire qui doit s'abstenir de toute critique de la marche sociale s'explique par le souci du tribunal de respecter la séparation des pouvoirs de règle dans les sociétés commerciales.

Le commissaire doit uniquement vérifier si tous les chiffres mentionnés dans le rapport du conseil sont bien conformes aux données comptables retenues par lui pour son propre rapport. L'ap-

(90) Voir Paris, le 18 juill. 1895, précité.
(91) Voir Paris, 26 juin 1943, précité.
(92) Voir Lyon, 24 juin 1911, *affaire Faillite de la Société Lyonnaise de crédit c/ veuve Dumaine, Reynaud et autres, Journ. soc.*, 1915.274.
(93) Voir Paris, le 18 juill. 1895, précité.
(94) Voir Trib. com. de Bruxelles, 20 juin 1881, *Pasicrisis*, 81.3.177.
(95) Voir Cass. belge, 26 janvier 1922.
(96) Voir Trib. com. Bruxelles, 20 juin 1881, précité
(97) Voir art. 32 de la loi de 1867 (décr. 31 août 1937).
(98) Voir arrêt du 1er juin 1889 sous Civ., 16 déc. 1891, D.P., 92.1.177.

préciation *a postériori* de l'opportunité d'une opération financière ressort des attributs de l'assemblée générale. Elle la sanctionne par son quitus. Le commissaire ne peut pas empiéter sur le pouvoir de l'assemblée générale. La même obligation négative de ne pas critiquer la marche de la société a été mise en relief par la Cour de Paris (99), par la Cour de Lyon (100) pour ce qu'il y a des informations étrangères aux comptes sociaux : le commissaire n'a pas à relever les appréciations formulées par le conseil sur la marche de la société ni à les commenter.

180. Cependant, une nouvelle position a été adoptée à cet égard par la Cour de Colmar qui a décidé le 23 juin 1936, dans l'affaire *Société des Carrières de Quartzite de Sierck c/Belin* précitée :

> « qu'en fait, son contrôle (du commissaire), s'il n'est pas permanent, doit, à tout le moins, être effectif et sérieux ; que s'il est vrai qu'il n'a point à faire œuvre de gestion, *il est faux*, par contre, de soutenir que ses pouvoirs ne *comportent pas celui de critique* et ne lui confèrent pas, par conséquent, le droit de faire toutes suggestions utiles à l'assemblée générale, en dernière analyse juge des appréciations qu'il croit devoir lui soumettre en conscience ».

Certes, la Cour de Colmar a rendu là un arrêt curieux. La distinction qu'elle établit entre l'*œuvre de gestion* et la *critique* est un revirement considérable de l'opinion suivie depuis 1889. Selon cette conception ancienne, la critique de la gestion sociale, accompagnée de suggestions au conseil d'administration était un commencement d'action d'administration, et, à ce titre, assimilée aux actes de gestion eux-mêmes. Néanmoins, la Cour de Colmar maintient le vieux principe d'interdiction faite aux commissaires d'empiéter sur le pouvoir de gestion des autres agents sociaux : « *il est vrai qu'il n'a point à faire œuvre de gestion* ». Mais elle permet au commissaire de critiquer, de faire des suggestions. N'est-ce pas là une interprétation moderne du rôle des commissaires tendant à leur attribuer la *qualité de conseils d'entreprise*, à laquelle ni le législateur de 1867, ni les tribunaux n'avaient même pas songé.

A notre connaissance, la jurisprudence n'a pas eu depuis l'arrêt *Belin* à se prononcer sur cette question.

Nous estimons qu'il est possible d'examiner la portée de cet arrêt encore sur un autre terrain.

Soit la Cour de Colmar a entendu exprimer à la fois sa fidélité à la notion de séparation des pouvoirs sociaux et donner, tout de même, son adhésion au courant moderne de la jurisprudence tendant à assimiler le commissaire à l'administrateur de la société — ce qui l'aurait mise en contradiction avec elle-même —, soit qu'elle a voulu confier au commissaire une nouvelle fonction de conseiller d'entreprises — ce qui lui vaudrait le mérite d'être à l'origine d'une importante innovation du statut de commissaire aux comptes et

(99) Arrêt du 8 mars 1932, précité.

(100) Arrêt du 10 nov. 1921, *Journ. soc.*, 1923.338, *affaire Entreprise Générale des marbriers et sculpteurs réunis c/ Joannès, Ravarin et autres*, note André Vienot.

d'avoir marqué un premier pas vers le rapprochement avec le Wirtschaftsprüfer qui, lui, est aussi un conseiller d'entreprises.

Quoiqu'il en soit, l'arrêt *Belin* est une illustration du malaise général provenant de l'imperfection, voire de l'absence du statut professionnel du commissaire aux comptes. La question de savoir si le commissaire a ou non le droit de critiquer la marche de la société dépendra de l'attitude du réformateur de la loi de 1867.

De toute manière, ce problème peut être tranché en faveur du droit du commissaire à la critique de la gestion des entreprises. Ou bien, dans l'avenir, il sera complètement assimilé à l'administrateur de la société et aura nécessairement la faculté de critiquer et de faire des suggestions, ou bien il sera doté d'un statut professionnel, analogue à celui de Wirtschaftsprüfer et deviendra conseiller d'entreprise *ipso facto*.

B. — *En Allemagne.*

183. En Allemagne, la réforme législative de 1931 a introduit dans le régime juridique des sociétés par actions la *notion de contrôle obligatoire des comptes d'exercice* (Pflichtprüfung des Jahresabschlusses). Elle s'est inspirée de l'Angleterre qui confie cette mission de contrôle obligatoire à des vérificateurs extérieurs à la société (101). Jusqu'alors, la tâche du contrôle de la comptabilité sociale incombait au conseil de surveillance (Aufsichtsrat). La loi du 30 janvier 1937 a repris cette innovation et en a réglementé les modalités d'application dans ses articles 135 à 142.

184. Mais, en fait, c'est essentiellement l'article 135 qui se rapporte en détail à la mission de contrôle du Wirtschaftsprüfer. Tout comme en France, la jurisprudence allemande est venue compléter et préciser la lettre de la loi, dont l'article 135, intitulé « Etendue du contrôle », dispose :

> « (1) Avant d'être présentés au conseil de surveillance, les comptes d'exercice sont vérifiés à l'appui de la comptabilité et du rapport de gestion, pour autant qu'il est explicatif des comptes d'exercice, par un ou plusieurs contrôleurs compétents (contrôleurs des comptes d'exercice). Si aucun contrôle n'a été effectué, les comptes d'exercice ne peuvent pas être établis ; les comptes d'exercice établis en dépit de cette disposition son nuls.
>
> (2) La vérification des comptes d'exercice ne peut pas se borner à contrôler si ces comptes sont établis, dans leur aspect extérieur, conformément à la réalité et s'ils concordent avec l'inventaire et les livres de commerce. Elle doit s'étendre, en revanche, au contrôle de l'observation des dispositions relatives aux comptes d'exercice et au rapport de gestion.
>
> (3) Lorsque les contrôleurs des comptes d'exercice et la direction ne partagent pas la même opinion sur l'interprétation des dispositions consacrées aux comptes d'exercice et au rapport de gestion, la décision est prise par voie d'arbitrage. Les tribunaux et les auto-

(101) Chartered Accountants.

rités administratives sont liés par la sentance arbitrale. Les dispositions plus précises sont arrêtées à cet effet par le ministre (du Reich) de la Justice. Celui-ci précise notamment l'autorité chargée de l'arbitrage et en règlemente la procédure ».

Il est à noter que les dispositions de l'article 135 ont le caractère impératif ; les statuts ne peuvent ni les alléger, ni les aggraver.

En comparaison avec l'article 32, alinéa 1er de la loi de 1867 (décret du 31 août 1937) qui excelle par sa brièveté, l'article 135 ci-dessus pose trois principes régissant la matière de contrôle comptable des sociétés par actions :

— *le contrôle est obligatoire sous peine de nullité des comptes d'exercice,*

— *le contrôle ne doit pas se limiter à la présentation extérieure des comptes,*

— *le contrôle doit porter notamment sur l'observation des dispositions légales relatives aux comptes et au rapport de gestion.*

185. Ces trois points méritent d'être expliqués. Mais, avant de procéder à leur examen plus approfondi, remarquons une autre différence entre les textes français et allemand en question.

L'article 32 énumère les documents et les biens soumis à la vérification. La jurisprudence en a complété la liste. Cela donne à penser que l'énumération à l'article 32, sans être exhaustive, indique au moins les éléments minima soumis en France au contrôle comptable.

Le texte de l'article 135 se borne à prescrire la vérification des comptes d'exercice à la lumière de la comptabilité et du rapport de gestion. Il ne parle donc que *des documents.*

Un exemple pratique mettra en lumière la signification exacte du texte allemand.

Le mandat du commissaire français l'oblige à vérifier la caisse de la société. Le fait de contrôler la caisse est par conséquent un *acte de vérification* prescrit par la loi. Mais nous verrons plus loin que cet acte de vérification est aussi un *moyen d'investigation* offert au commissaire.

En définitive, lorsque le commissaire aux comptes examine la caisse de la société contrôlée, il accomplit un acte de vérification conformément à son mandat, mais son fait est en même temps un acte d'investigation.

En Allemagne, dans l'hypothèse analogue, le Wirtschaftsprüfer n'entreprend pas un acte de vérification mais il use, tout simplement, de son droit d'investigation.

Ce *distinguo* n'est cependant pas une simple subtilité byzantine. Il revêt toute son importance dès l'instant que nous acceptons l'idée de M. Moreau qui veut qu'en France, *la loi accorde aux commissaires* un pouvoir d'investigation illimité, alors que leurs pouvoirs de *vérification sont expressément déterminés par l'article 32, alinéa 1er de la loi du 24 juillet 1867* (102).

(102) Voir André Moreau, *La Société Anonyme*, traité pratique, t. I, p. 317, Paris, 1954.

186. *Le premier principe* de l'article 135 de la loi de 1937 veut que *le contrôle des comptes d'exercice soit obligatoire.*

Cela signifie que le contrôle doit avoir lieu dans toutes les circonstances et que les sociétés ne sauraient s'y soustraire par simple entente de leurs organes. Néanmoins, les bilans de liquidation (Abwicklungsbilanzen) échappent à cette obligation. En revanche, la liquidation facultative (stille Abwicklung) est soumise au contrôle obligatoire.

187. Le deuxième principe veut que *le contrôle ne se limite pas à la présentation extérieure des comptes.*

La doctrine représentée ou citée par Baumbach et Hueck (103) interprète cet impératif à la lumière des *prescriptions du Code de commerce allemand, relatives au bilan* (104).

Ce contrôle porte par conséquent sur la conformité de l'aspect extérieur des comptes d'exercice avec la comptabilité, sur leur concordance avec les états, inventaires et comptes, sur leur véracité, sur leur caractère complet et sur leur exactitude. Mais, comme les commissaires, les Wirtschaftsprüfer n'ont pas à examiner les actes de gestion des organes administratifs de la société ni la situation économique de celle-ci (105).

Cependant, les Wirtschaftsprüfer doivent vérifier la bonne observation *des dispositions fiscales.* Leur incidence sur le bilan est en effet capitale et leur mépris conduirait à l'inexactitude des données comptables.

En outre, le contrôle s'exerce sur la concordance des inscriptions dans les livres avec les pièces justificatives, les chiffres indiqués dans le rapport de gestion, l'état des stocks, sur la ventilation correcte du bilan, sur les indications concernant les apports non versés, sur l'estimation réglementaire des valeurs inscrites au bilan, notamment en ce qui concerne les amortissements de créances et la faculté de leur recouvrement, les réserves obligatoires et facultatives, les livraisons de marchandises vendues, sans oublier la vérification de charges sociales, des apports au titre de participation dans d'autres entreprises, des provisions, des indications concernant les propres actions de la société contrôlée (Eigenaktien), etc. Bref, *le contrôle doit porter sur chaque poste du bilan annuel et du compte profits et pertes.* En général, il est opéré par voie de sondage.

(103) Voir Dr. Adolf Baumbach, Dr. Alfred Hueck, *Aktiengesetz*, Munich et Berlin, 1956, p. 358 à 359.

(104) Voir art. 33 et s. du Code de commerce allemand.

(105) Voir arrêt de la Cour Fédérale du 15 déc. 1954 (II *Z.R.* 322/53 dans *B.G.H.Z.*, 16, p. 17 à 31) :

« Il résulte de la réglementation des articles 135, 139 et 140 de l'Aktiengesetz, différente par rapport à celle prévue à l'article 53 de la Genossenschaftsgesetz et à l'article 10 de l'ordonnance du 30 mars 1933 (*RGBl.* I, 180) que l'Abschlussprüfer n'a pas, dans une société par actions, le devoir de contrôler la *situation* de la société. Il en est tout autrement en matière de sociétés coopératives et d'exploitations du secteur public où le contrôleur des comptes d'exercice a cette obligation en vertu des dispositions juridiques (en question) ».

188. Selon le *troisième principe,* le contrôle des Wirtschaftsprüfer a pour objet de vérifier *si les dispositions légales sur les comptes d'exercice et sur le rapport de gestion ont été respectées.*

Toutes ces dispositions légales sont contenues aux articles 125 à 134 de la loi de 1937. Nous les avons exposées dans la partie du présent ouvrage consacrée aux systèmes comptables français et allemands et à la répartition organique du pouvoir de contrôle dans les sociétés par actions. Nous avons souligné à cette occasion leur importance capitale en ce qui concerne la mission de contrôle des censeurs d'entreprises. Par conséquent, nous nous bornerons à rappeler pour mémoire que :

— *l'article 125* contient les dispositions impératives sur *l'établissement des comptes d'exercice,*

— *l'article 126,* relatif à la distribution des bénéfices *interdit à l'Assemblée générale de modifier les comptes d'exercice* arrêtés par la direction de concert avec le conseil de surveillance, sous réserve du poste du bilan réservé à la distribution des bénéfices ;

— *l'article 129* fixe le *contenu des comptes d'exercice* et stipule l'obligation de leur conformité aux principes de la *comptabilité réglementaire.*

La notion de la comptabilité réglementaire a été dégagée par le Code de commerce allemand et par la législation fiscale, comme nous l'avons démontré précédemment :

— *l'article 130* prescrit la *constitution d'une réserve légale* dont l'inscription au bilan a une grande importance ;

— *l'article 131* impose un *plan obligatoire pour les bilans annuels* ;

— *l'article 132* impose un autre *plan obligatoire pour les comptes profits et pertes ;*

— *l'article 133,* pose les *principes d'évaluation* des postes du bilan, et,

— *l'article 134* prévoit des *formules-types* pour les comptes d'exercice des entreprises, déterminées par décret ministériel.

Il réglemente, en outre, la *présentation des comptes d'exercice* des entreprises groupées dans un « Konzern ».

189. En ce qui concerne *les dispositions légales sur le rapport de gestion,* elles sont contenues aux articles 127 (la présentation) et 128 (le contenu).

Mais, pour bien comprendre la grandeur de la tâche de leur contrôle, il faut lire *in extenso* le deuxième et le troisième alinéa de l'article 128 :

> « (2) Le rapport de gestion doit, en outre, expliquer les comptes d'exercice. A cet effet, il doit aussi commenter les écarts essentiels par rapport aux derniers comptes d'exercice et signaler :
>
> 1. Les actions souscrites par un actionnaire pour le compte de la société ou pour le compte d'une entreprise dépendante ou

souscrites par une entreprise dépendante en qualité soit de fondateur, soit de souscripteur, ou en vertu du droit de souscription exercé en conformité avec l'article 165; si ces actions ont été cédées au cours de l'exercice social, le rapport doit aussi informer de leur cession et en indiquer le produit et l'emploi de ce produit ;

2. les actions propres de la société acquises ou reçues en gage par la société, par une entreprise dépendante ou par un tiers agissant pour le compte de la société ou d'une entreprise dépendante ; si ces actions ont été acquises ou cédées au cours de l'exercice social, le rapport doit aussi informer de cette acquisition ou de cette aliénation et indiquer le prix d'acquisition ou de cession de même que l'emploi du produit qui en fut obtenu ;
3. les actions souscrites au cours de l'exercice social lors d'une augmentation conditionnelle du capital ;
4. le capital autorisé ;
5. les droits de jouissance en vigueur et indiquer ceux qui ont été consentis au cours de l'exercice social ;
6. la situation des obligations de garantie qui ne transparaissent pas à la lecture du bilan, y compris celles qui résultent des mises en gage et des actions en séquestre et des engagements découlant des négociations et émissions de lettres de change et de chèques ;
7. le total des émoluments (traitements, participations aux bénéfices, indemnités pour frais de représentation, compensation de frais d'assurance, commissions et prestations accessoires de toute sorte) versés au titre de l'exercice social en question, de même que les émoluments accordés en sus au titre d'un exercice social aux membres de la direction, du conseil de surveillance, d'un conseil consultatif ou d'un organe analogue de la société qui n'ont été mentionnés dans aucun rapport de gestion ; le total de ces émoluments doit comprendre les indemnités, les pensions et les prestations d'une nature similaire allouées au profit des anciens membres de la direction et leurs survivants. A cet effet, il faut indiquer le total des émoluments de la direction, du conseil de surveillance et d'un autre organe social sous la qualification de ces émoluments.
8. les rapports avec une entreprise fraisant partie du groupe d'un Konzern ;
9. l'affiliation de la société à des syndicats ayant pour but de réglementer les prix et les distributions ainsi qu'à des groupements analogues.

(3) Le rapport doit satisfaire aux principes d'un compte-rendu consciencieux et loyal. Il peut ne pas avoir lieu lorsque les intérêts prépondérants de la société, d'une entreprise ou du bien commun de la nation ou du Reich l'exigent ».

190. En résumé, le contrôle opéré par le Wirtchaftsprüfer sur la conformité du rapport de gestion de la direction avec les dispositions légales en vigueur pour cette matière a lieu sous réserve de l'observation des principes posés par l'article 135. Il concerne :

— la situation financière de la société contrôlée sous l'angle de l'état du capital social (actions, augmentation conditionnelle du capital, capital autorisé) ;

— l'état des engagements (sûretés, nantissements, effets de commerce) dont le détail n'est pas évident à la simple consultation des comptes d'exercice ;

— les rapports financiers avec les entreprises intégrées sous forme d'un « Konzern ».

Enfin, et c'est bien là le reflet de la situation politique de l'Allemagne de 1937, (l'intérêt de la nation prime tout le reste) que cet alinéa 3 de l'article 128 qui dispense, pour motif de salut public, la présentation de tout rapport de gestion.

191. Vue sous cet angle, la situation d'un commissaire aux comptes est relativement plus facile. L'article 34 ne consacre au rapport aux actionnaires par le conseil d'administration qu'une phrase de son alinéa 1er : « Il établit en outre un rapport aux actionnaires sur la marche de la société pendant l'exercice écoulé ».

Mais, à plus forte raison, dans son ensemble, la mission de contrôle du Wirtschaftsprüfer apparaît plus lourde quec elle d'un commissaire aux comptes.

Le censeur des entreprises allemandes supporte tout à la fois le poids des exigences de droit comptable, fiscal, des sociétés commerciales, voire de droit réglementant les charges sociales qui se menifestent dans la plénitude de leur variété à chaque entreprise de contrôle des comptes d'exercice et du rapport de gestion.

192. La complexité de sa tâche nous apparaîtra dans l'arrêt de la Cour fédérale suprême (Bundesgerichtshof) du 27 février 1961 sur pourvoi en cassation contre la décision du Tribunal régional supérieur de Francfort-sur-le-Main (Oberlandesgericht Frankfurt am Main), rendue le 21 mai 1959.

En l'espèce, une société par actions demandait à son Wirtschaftsprüfer des dommages et intérêts parce que le Wirtschaftsprüfer n'avait pas objecté, dans son rapport de contrôle, le caractère incomplet de la situation des engagements de la société contrôlée figurant au titre de pensions et retraites. En outre, le visa de confirmation a été donné sans réserve.

Le problème de droit tournait autour de la question de savoir si l'inscription au passif, au poste de provisions pour engagements de la société de verser des pensions et retraites (droits d'expectative) (106) était obligatoire et constituait, du point de vue du droit commercial en matière de bilans, le caractère réglementaire de la comptabilité. Or, nous avons vu que le Wirtschaftsprüfer est dans l'obligation d'examiner la comptabilité des sociétés pour contrôler si les prescriptions légales en la matière ont été observées.

(106) Anwartschaftsrechte, voir Wirtschaftsprüfer Handbuch 1959, Düsseldorf, 1959, p. 568.

Le caractère obligatoire ou facultatif de l'inscription au passif des fonds de retraite du personnel avait été débattu depuis longtemps. En 1933, l'année de sa naissance, l'Institut du Wirtschaftsprüfer a rédigé un premier rapport d'expertise qu'il a modifié depuis en 1951 et 1953. Dans sa dernière position, il penche vers l'idée de l'obligation lorsque les engagements de la société, à ce titre, étaient légalement obligatoires.

Sa manière de voir n'a pas été cependant celle de la Cour des finances qui s'est refusée à y voir une obligation et a pris parti en faveur de l'idée d'une simple faculté comptable (107).

L'administration fiscale a adopté la même position et pratique l'idée du caractère facultatif de l'inscription au passif des droits d'expectative de pension de retraite. Elle s'appuie sur l'article 6a de la loi portant impôt général sur le revenu (Einkommensteuergesetz) dans sa rédaction du 15 août 1961. Or, cet article consacre l'idée de la faculté de constitution d'une provision pour les futurs droits de pension, calculés selon les probabilités empruntés à la matière d'assurances. Il précise, en outre, que cette provision ne peut être constituée que si les droits qu'elle doit couvrir sont fondés sur un engagement contractuel, souscrit par la société, et fixe les conditions auxquelles cette provision peut venir en diminution du bénéfice imposable. L'intérêt du contribuable est donc en jeu. Néanmoins, il existe toujours des entreprises qui préfèrent ne pas recourir à cette faculté pour des raisons diverses, notamment lorsqu'elles estiment opportun d'accuser au bilan leur capital social pour son montant maximum, non imputé de provisions de cette espèce.

La situation du Wirtschaftsprüfer était donc à ce point de vue particulièrement délicate car l'avis consultatif de son Institut de Düsseldorf était en désaccord avec les autorités fiscales allemandes.

C'est dans ce climat que le Tribunal régional supérieur de Francfort a décidé que l'obligation d'inscrire au passif du bilan les droits de pension de retraite n'existait ni en vertu des usages commerciaux, ni en vertu du droit coutumier. Sa motivation prête cependant à la controverse car il paraît assez étroit de considérer que seuls les usages et le droit coutumier seraient la source des obligations légales en matière comptable (108).

Cependant, la Cour fédérale suprême a confirmé cette décision.

193. Néanmoins, malgré le phénomène général que les textes législatifs français sont conçus un peu succinctement mais abon-

(107) Voir les arrêts de la Cour Fédérale des Finances (*Bundesfinanzhof* du 24 janv. 1958 et du 24 févr. 1952 dans le *Bundessteuerblatt* 1958, III, p. 146 et dans *Der Betrieb*, 1959, p. 668 et s.

(108) Voir Dr. Ernst Heissmann, « Zur Passivierung von Ruhegeldverpflichtungen », *Betriebs-Berater*, 1961, et Dr. Georg. Heubeck, « Zur Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach dem Urteil des Bundesgerichtshofes vom 27 Fe[illegible]r. 1961 », *ibidem*. Voir aussi « Der Bundesgerichtshof und die Rechtsnaturder Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung », par Dr. Wolfgang Waldner et Dr. Erhard Tiefenbacher, dans *Betriebs-Berater*, 1961, nos 11 et 29.

damment complétés par la jurisprudence, que la jurisprudence allemande est moins riche et les textes de la loi de 1937 plus détaillés, les régimes juridiques français et allemand concordent dans leurs grandes lignes. Mais une profonde différence sépare le système français du système allemand sur le terrain de la portée finale de la vérification des comptes et du rapport de gestion par les organes extérieurs de contrôle des sociétés commerciales. En France, l'assemblée générale peut redresser le bilan et les comptes vérifiés par le commissaire. En Allemagne, elle est liée par les comptes revêtus du visa de confirmation du Wirtschaftsprüfer.

En France, les statuts peuvent *élargir* l'étendue de la mission de contrôle des censeurs, alors que, en Allemagne, cela est impossible à raison du caractère impératif de la loi.

Enfin, il est assez curieux de constater que ni les textes français, ni les textes allemands n'abordent la question de *l'exécution technique* (109) de la mission de contrôle. Sans doute, devant l'immensité des documents comptables à vérifier, les commissaires aux comptes et les Wirtschaftsprüfer procèderont au contrôle par sondage et n'approfondiront l'examen que des situations qui leur paraissent peu claires. Leur tâche sera certainement facilitée dans les entreprises qui se servent des *machines électroniques*, fonctionnant dans un service de comptabilité. C'est notamment le système des cartes perforées qui décharge les vérificateurs de la partie purement matérielle de leur contrôle (vérification des additions, des reports de page à page, des contrôles arithmétiques). Par contre, ils doivent rechercher comment le service mécanographique est incorporé dans le service comptable général, et déterminer comment et dans quelle mesure ils peuvent se convaincre de la régularité des résultats ainsi obtenus. Ils doivent employer le temps économisé pour analyser l'origine des chiffres présentés et en vérifier la provenance (110). Signalons qu'en Allemagne, le système comptable mécanographique a fait l'objet de trois recommandations de la Chambre de commerce et d'industrie de Berlin (111).

§ 2. *Mission d'information*

A. — *En France.*

194. Une fois sa mission de contrôle accomplie, le commissaire aux comptes se trouve dans la situation d'un mandataire qui, aux termes de l'article 1993 du Code civil, doit encore satisfaire à l'obligation liée à sa qualité « *de rendre compte de sa gestion* ».

(109) Voir Fain, Faure, *La révision comptable* (Principes juridiques et techniques de l'expertise comptable et des commissaires aux comptes), Paris, 1947.

(110) Voir *Contribution à la gestion moderne des entreprises*, ouvrage précité, p. 265 et 267 ; et B. Breet, « Le contrôle du commissaire aux comptes sur les comptabilités mécanographiées par cartes perforées », in *Rev. Cie Comm.*, Paris, janv.-juill. 1958.

(111) Voir communications (*Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer*, Berlin) du 25 févr. 1927, du 25 mars 1929 et du 23 avril 1930.

La loi du 24 juillet 1867 transpose la portée générale de l'article 1993 sur le terrain du commissariat aux comptes et spécifie, dans son article 34 (décret du 8 août 1935) que :

> « Les commissaires établissent un rapport dans lequel ils rendent compte à l'assemblée générale de l'exécution du mandat qu'elle leur a confié et doivent signaler les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient relevées. Ils font, en outre, un rapport spécial sur les opérations prévues à l'article 40 de la présente loi ».

L'obligation de faire un rapport traduit la mission du commissaire aux comptes d'informer ses mandants. Mais l'accomplissement de cette tâche excède le cadre d'une information donnée à la seule assemblée générale. Il intéresse le plus vaste public dès l'instant que nous admettons la thèse jurisprudentielle selon laquelle les pouvoirs que les commissaires tiennent de la loi leur ont été attribués tant dans l'intérêt des tiers que des actionnaires (112).

195. Elle se matérialise par deux sortes de rapports :

a) le *rapport général,*

b) *le rapport spécial sur les opérations prévues à l'article 40.*

Cependant, la jurisprudence établit dans ce domaine un autre critère de distinction.

La Cour de Paris, dans l'arrêt *Galeries Barbès* a défini le rôle du commissaire et a déclaré que celui-ci était investi d'une mission de contrôle (article 32) et d'une mission d'information (article 34) auxquelles correspondaient respectivement le rapport général et le rapport spécial. Cet arrêt (de 1954) donne donc à penser que le rapport général rentre dans la mission de contrôle dont il est l'aboutissement.

Il nous semble que la Cour de Paris a confondu le contenu technique de la mission de contrôle, donc une série d'opérations matérielles de vérification, avec le compte-rendu sur cette mission qui n'est plus un acte de vérification mais un instrument d'information destiné à l'assemblée et aux tiers.

Il serait alors plus heureux de préciser que la mission d'information porte, soit sur le contrôle prévu à l'article 32 de la loi de 1867 qui se matérialise par un *rapport général,* soit sur les conventions autorisées par le Conseil d'administration (article 40 de la loi de 1867) qui se matérialise par un *rapport spécial.*

Mais qu'il s'agisse du rapport général ou du rapport spécial, l'autorité de la loi ne suffirait donc pas à régler à elle seule tous les problèmes inhérents à la mission d'information du commissaire. La jurisprudence y a grandement suppléé (113), notamment par ses décisions relatives au contenu des rapports.

(112) Req., 25 févr. 1935, *arrêt Roux* c/ *Normand* ès qualité, précité.
(113) Voir Jacques BOUTERON, *op. cit.*, nos 32 à 46.

a) Rapport général.

196. Défini comme compte-rendu du mandat de vérification que l'assemblée générale a confié aux commissaires, le rapport général doit tout d'abord satisfaire à une double obligation prescrite par la loi de 1867 (114).

1. Il doit contenir une reddition des comptes sur l'exécution du mandat et signaler les *irrégularités et inexactitudes relevées.*

2. Il doit mentionner, à propos de chacun des postes du *bilan* et du *compte des profits et pertes,* les *variations* qui ont affecté, soit leur mode de présentation, soit les *méthodes d'évaluation.* Il en explique les *motifs* et les *mouvements* de valeur qui en résultent (115).

Ces *dispositions législatives* peuvent se résumer en une obligation principale pour le commissaire aux comptes de *dénoncer les vices comptables* du bilan et du compte profits et pertes soumis à son contrôle.

La jurisprudence a repris ce *thème central,* l'a développé et a apporté *au contenu* du rapport général des commissaires des précisions que les textes législatifs ne contiennent pas.

Dans la majorité de ses décisions, elle s'est inspirée de la crainte de voir le commissaire entreprendre des actes d'administration ou de s'arroger des attibuts très voisins de ces actes. Son souci de maintenir la séparation des pouvoirs dans le domaine de la mission d'information des commissaires aux comptes est évident et s'inscrit dans le cadre de notre *idée générale que l'institution du mandat est un instrument (de conservation) de la séparation des pouvoirs.*

197. Il possible de dégager de ces nombreuses décisions jurisprudentielles quelques principes complémentaires aux dispositions législatives. Voici les essentiels.

Obligations négatives.

— *Le commissaire doit s'abstenir, dans son rapport de toute critique ou de toute suggestion relative à la gestion sociale* (116).

L'obligation de s'abstenir de critiquer l'état de la société n'est cependant pas favorablement accueillie par la doctrine (117).

Celle-ci distingue en général la situation antérieure et postérieure au décret-loi du 8 août 1935.

MM. Houpin et Bosvieux (118) estiment que, avant la réforme de 1935, le rapport du commissaire devait éclairer les actionnaires, en les informant aussi sur la situation de la société. La critique lui a donc été permise.

(114) Voir art. 34, al. 3 et art. 35, décr. du 30 oct. 1935, al. 1.

(115) Ces renseignements peuvent figurer tout aussi bien dans le rapport spécial.

(116) Voir Paris, 8 mars 1932, *affaire Le Monde Colonial illustré,* D.H., 1932.225, précité, Lyon, Trib. com., 28 mars 1938, *Semaine juridique,* 1938, n° 892, cependant, contre, Colmar, 23 juin 1936, précité.

(117) Voir Claude Heurteux, *op. cit.,* n^{os} 459 et s.

(118) Voir Houpin, Bosvieux, *Traité Général des sociétés,* n° 1111.

Pour M. Solus (119), il est bien certain que les rédacteurs de ce décret-loi ont voulu confier un rôle nouveau aux commissaires. Non seulement il leur appartient de se prononcer sur l'exactitude de la sincérité des documents comptables fournis par le conseil, mais ils ont aussi pour mission de les interpréter pour le actionnaires, qui n'ont généralement pas les connaissances suffisantes pour le faire eux-mêmes.

Pour MM. Granger (120) et Noirel (121), la nouvelle rédaction ne modifiait en rien la mission précédemment reconnue par le législateur aux commissaires aux comptes : *il est implicitement reconnu aux commissaires d'apprécier comme par le passé la situation de la société.*

— *Il est interdit aux commissaires d'inviter les actionnaires en conclusion de leur rapport, à donner aux administrateurs quitus de leur gestion* (122).

Obligations positives.

Partant de l'article 34 de la loi de 1867, la jurisprudence s'est prononcée :

— sur l'insuffisance des renseignements contenus dans le rapport général (123) ;

— *sur la présentation et la ventilation du bilan et du compte pertes et profits* (124). La Cour de cassation a régi contre la *tendance absolutiste* de *certains conseils d'administration,* favorisée par l'apathie ou l'absentéisme des actionnaires. En fait, le conseil d'administration n'a consacré, dans le compte profits et pertes communiqué aux actionnaires, qu'une seule ligne aux *frais généraux.* Le rapport des commissaires constatait que ces frais avaient « terriblement augmenté », sans plus de précision. Or, la Cour prétend, en se référant au décret-loi du 31 août 1937 (modifiant la deuxième phrase du premier alinéa de l'article 35 de la loi de 1867) que les actionnaires peuvent exiger la communication du détail du poste, « frais généraux » et des rubriques critiquées par les commissaires aux comptes ;

— sur la *communication du compte profits et pertes* par le commissaire à l'assemblée générale. Celle-ci doit être *claire, loyale,*

(119) Voir H. Solus « Rôle des commissaires aux comptes des sociétés anonymes » (compte-rendu du débat organisé le 1er févr. 1957 sous la présidence de M. Ph. Fargeaud, président honoraire du Tribunal de commerce de la Seine, *Les services de documentation économique,* p. 12.

(120) Voir R. Granger, *La nature juridique des rapports entre actionnaires et commissaires chargés du contrôle dans les sociétés par actions,* préface J. Hamel, thèse Paris, 1951, nos 182 et s.

(121) Voir Jean Noirel, *op. cit.,* n° 397.

(122) Voir J. Bouteron, *op. cit.,* n° 36, *in fine.*

(123) Voir Civ., 11 mars 1936, *Journ. Trib. Com.,* 1937.560, sur pourvoi contre Douai, 29 mars 1929.

(124) Chambre civile, 9 févr. 1954, D., 1954.241, *Rev. commis.,* janv.-juill. 1954, p. 53, note Portemer, arrêt rendu sur pourvoi contre Lyon, 21 mai 1951, *Rev. commis.,* juill-déc. 1951, note Portemer (*affaire André Astic* c/ *Claude Debet et autres*).

complète et assortie des compléments indispensables afin de satisfaire au vœu de la loi (125) ;

— sur la *dénonciation des vices comptables* et sur le danger de donner des *informations étrangères aux comptes* (126).

La Cour de Paris a en effet décidé que lorsque le commissaire vérifie la caisse, les inventaires ou les bilans, son rapport peut se borner à une *simple appréciation*, sauf *l'obligation de signaler les irrégularités et les inexactitudes.*

198. En pratique, le commissaire satisfait à ces impératifs légaux ou jurisprudentiels en divisant son rapport général en trois parties (127).

Dans l'introduction, il insère d'habitude les phrases consacrées, comme « en exécution du mandat qui nous a été confié, nous avons procédé aux vérifications d'usage et avons constaté que le bilan ainsi que le compte général de profits et pertes de l'exercice X sont en concordance avec les documents d'inventaire ».

Dans la *deuxième partie*, il présente les divers postes du bilan et des comptes courants, les commente « ces postes sont tous en augmentation », par exemple, et les compare à ceux de l'année précédente.

En conclusion, il exprime l'avis que les comptes de l'exercice X peuvent être approuvés tels qu'ils sont présentés.

199. La loi est également muette sur la *signature*, sur le *dépôt* et sur la *forme générale* du rapport.

La pratique du commissariat a établi quelques règles supplétives à cet effet.

Ainsi, le commissaire signe le rapport et le remet au conseil d'administration ou à un représentant qualifié du conseil d'administration, quinze jours au moins avant la date de l'assemblée générale appelée à statuer sur les comptes d'exercice. Le rapport est conservé dans les archives de la société pendant au moins trois ans et accessible aux actionnaires.

En cas de pluralité de commissaires, le rapport est établi et signé par tous les commissaires. Si l'un d'eux est en désaccord avec les autres, il consigne son avis, soit dans le même rapport, soit dans un rapport distinct. Lorsque plusieurs commissaires ont été nommés avec la faculté d'agir ensemble ou séparément, il suffit que le rapport soit établi et signé par un seul d'entre eux, les autres étant empêchés ou s'étant abstenus (128).

(125) Voir Cour de Lyon, 21 mai 1951 et 12 mai 1952, précités.

(126) Voir *affaire Galeries Barbès* précitée.

(127) Pour un modèle de rapport de commissaire aux comptes ; voir André Joly, *Dictionnaire des sociétés anonymes*, Paris, 1959, reproduit aussi dans *Prüfung des Jahresabschlusses*, ouvrage rédigé par la commission de comptabilité de l'U.E.C., Düsseldorf, 1961, p. 159. Voir aussi Jean Wisner, « Plan et contenu du rapport principal du commissaire aux comptes à l'Assemblée générale », in *Rev. Cie com.*, 1956, 53 ; et Claude Heurteux, *op. cit.*, n° 473 (contenu théorique et pratique du rapport).

(128) Voir Paris, 1er févr. 1918, *Bréguet c. Société Ballot*, *Journ. soc.*, 1920.48 ; *Rev. soc.*, 1919.17, rapporté par André Moreau, *op. cit.*, p. 325.

Enfin, le rapport des commissaires n'est assujetti à aucune forme. Il est établi sur papier libre (129). S'il est signé de deux commissaires, il n'est pas nécessaire qu'il soit présenté par les deux à la fois (130).

Le commissaire n'est pas obligé de donner à l'assemblée la lecture du rapport lui-même. Un membre du bureau de l'assemblée peut le remplacer.

Mais nous avons vu que l'omission du rapport général entraînait la nullité de l'assemblée (131).

En cas de désaccord entre le commissaire et les organes sociaux et notamment lorsque le commissaire a été entravé dans l'exercice de sa mission par les administrateurs, il en fait mention dans son rapport (132).

b) Rapport Spécial.

200. Le siège de la matière se trouve dans l'article 32 de la loi de 1867 (décret du 8 août 1935), alinéa 3 *in fine* qui en prescrit l'obligation, et dans l'article 40, alinéa 4 de la même loi (133), qui en réglemente la modalité d'application.

La loi en effet oblige le commissaire à rédiger, à l'intention de chaque assemblée générale annuelle, un *rapport spécial* (134) relatif aux conventions passées entre la société et l'un de ses administrateurs, soit directement, soit indirectement, soit par personne interposée.

Il en est de même pour les conventions entre une société et une autre entreprise si l'un des administrateurs de la société est propriétaire, associé en nom, gérant, administrateur ou directeur de l'entreprise. Dans les deux cas, avis en est donné aux commissaires. Toutefois, si la société exploite *un commerce de banque, cette interdiction ne s'applique pas* aux opérations courantes de ce commerce.

201. Le texte de l'article 40 permet de distinguer trois catégories de conventions :

— *les conventions normales* qui portent sur les opérations de la société avec ses clients (alinéa 3) et les opérations de commerce bancaire (alinéa 5) qui échappent au rapport du commissaire ;

— *les conventions interdites* (interdiction faite aux administrateurs d'une société, autres que les personnes morales de contracter des emprunts auprès de la société, sous quelque forme que ce soit,

(129) Voir André Moreau, *op. cit.*, p. 324.

(130) Voir Seine, 10 oct. 1892, *Journ. soc.*, 93.120, *affaire Moutier c/ Société du Tattersal français.*

(131) Voir Seine, 24 juill. 1941, *Gaz. Pal.*, 24 sept. 1941.

(132) Voir Liège, 21 oct. 1896, *Rev. prat. des sociétés belges*, 1897-1898, p. 6.

(133) Voir Hamel, « Le rapport spécial de l'article 40 », *Gaz. Pal.*, 1944.141.

(134) Pour le modèle d'un rapport spécial, voir André Joly, *op. cit.*, dans « Die Prüfung des Jahresabschlusses », précité, p. 163.

de se faire consentir par elle un découvert, etc.) par l'article 40, alinéa 5, pour lesquelles la question rapport ne se pose même pas ;

— *les conventions conclues par la société avec ses administrateurs,* qui ne rentrent ni dans la première, ni dans la deuxième catégorie. Le conseil d'administration les a autorisées au préalable mais elles sont soumises au rapport du commissaire.

Le problème du classement des conventions dans l'une de ces trois catégories, doit être résolu par le commissaire lui-même. M. Lauriol (135) estime qu'une fois avisés, les commissaires demeurent juges de déterminer, naturellement sous le contrôle éventuel des tribunaux, si la convention tombe sous le coup de l'article 40.

La tâche que M. Lauriol veut confier aux commissaires est trop délicate. Comment interpréter par exemple l'expression *client* dont se sert la loi ?

M. le Doyen *Ripert* estime, dans sa consultation donnée à la Compagnie des commissaires agréés par la Cour de Paris (136) qu'il serait illogique de distinguer, pour un même contrat, l'administrateur fournisseur qui n'a pas à faire autoriser l'opération, et la société acheteuse, qui, au contraire, doit la faire autoriser. Comment admettre que, pour l'une des parties, la convention soit normale et que, pour l'autre, elle ne le serait pas ? « Il ne faut pas s'attacher à l'expression *clientèle* pour résoudre cette difficulté » (137).

Si la *doctrine,* dont notamment M. Lauriol (138) préconise une interprétation littérale du texte, la jurisprudence soutien que l'article 40 investit les commissaires d'une mission d'information et non de contrôle.

Deux arrêts de la Cour de Paris sont significatifs pour illustrer cette position :

a) l'arrêt *société aux Galeries Barbès et autres contre Horovitz,*

b) l'arrêt *Masson et autres contre Société Fonderies de Farincourt et autres* (139).

L'attitude de la Cour de Paris dans ces deux arrêts est essentiellement motivée par le fait que les conventions entre la société et ses administrateurs sont soumises à l'autorisation du conseil d'administration *donnée au préalable,* et à une censure de l'assemblée intervenant *ex post.* Entre ces deux temps, le rôle de commissaire apparaît comme purement *informatif.* La séparation des pouvoirs sociaux doit empêcher le commissaire de contrôler la qualification des conventions : celle-ci étant du ressort des attributs du conseil,

Cependant, les arrêts de 1954 et 1956 ci-dessus intéressent aussi le contenu et l'étendu des rapports spéciaux et comblent, à cet effet, la lacune de la loi.

(135) Voir « Le rapport spécial des commissaires aux comptes », *Rev. trim. dr. com.,* 1955, 723 et s.

(136) *Gaz. Pal.,* 1954.I.53.

(137) Voir Claude Heurteux, *op. cit.,* p. 246.

(158) *Op. cit.,* p. 763.

(139) Voir Paris, 23 nov. 1955, D., 1956.290, et Cass., 16 juin 1959, D., 1959.414.

Dans l'arrêt de la *Société aux Galeries Barbès,* la Cour de Paris raisonne de la manière suivante :

Si *l'article 40* de la loi du 24 juillet 1867 relatif à la présentation d'un rapport spécial sur les conventions entre la société et ses administrateurs *ne précise pas ce que doit contenir ce rapport,* il est permis d'affirmer que ce contenu doit être le compte-rendu de la mission que donnent aux commissaires les articles 32, 34 et 40 de ladite loi.

Ce compte-rendu ne peut être conçu de la même façon selon qu'il s'agit d'un contrôle ou d'une information :

a) Lorsque le commissaire vérifie la caisse, les inventaires ou les bilans, son rapport *peut* se borner *à une simple appréciation,* sauf l'obligation de signaler les irrégularités et les inexactitudes.

b) Il en est *bien différemment* si le commissaire procède à l'examen des opérations commerciales intervenant entre la société et l'un de ses administrateurs.

La modification de l'article 40 par la loi du 4 mars 1943 ayant eu pour objet de *substituer,* en cette matière, à l'*autorisation préalable* de l'assemblée, un *contrôle à posteriori* de celle-ci, l'assemblée doit pouvoir puiser dans le rapport des commissaires des éléments autres que la seule interdiction du nom de l'administrateur et la désignation de la nature du contrat. Et celà même si ces mentions sont suivies de *l'avis favorable du commissaire, lequel n'est pas indispensable.*

Dans l'arrêt *Masson* précité, la Cour de Paris s'est occupée plus particulièrement de la question de *l'étendue de l'information* contenue au rapport spécial.

Elle estime qu'il faut considérer comme insuffisants les rapports spéciaux des commissaires aux comptes déposés en application de l'article 40 qui omettent d'indiquer l'existence des marchés passés entre la société et l'un de ses administrateurs et indiquant seulement le total de prix des fournitures, sans mentionner que les marchés n'avaient pas fait l'objet d'une autorisation préalable.

Les omissions et silences de ces rapports doivent être sanctionnés par la nullité des décisions qui ont approuvé les comptes sociaux et non par la nullité des assemblées générales.

Il est possible de déduire de ces deux arrêts les principes suivants :

1. La mission des commisaire prévue à l'article 32 et 40 de la loi de 1867 est une *mission d'information* et non pas de contrôle ;

2. Le rapport spécial doit donner aux actionnaires une *information intégrale,* les commissaires ne sauraient expliquer leur laconisme en invoquant le secret professionnel ;

3. *L'insuffisance du rapport équivaut à l'absence du rapport* et entraîne la nullité des résolutions votées relatives à l'approbation du bilan des comptes et du rapport spécial (140).

(140) Voir les conclusions de M. l'Avocat Général Gegout dans l'*affaire « Aux Galeries Barbès ».*

Ces trois principes ont fait l'objet d'une analyse reproduite dans *La Revue Fiduciaire* (141).

Partant de la constatation que les conventions régies par l'article 40 sont soumises à trois formalités:

— autorisation par le conseil d'administration,

— avis aux commissaires aux comptes et rapports de ceux-ci à l'assemblée,

— approbation de l'assemblée,

l'auteur de l'analyse aborde la question de savoir si le rapport doit énumérer toutes les conventions, quitte à rassembler sous une rubrique unique les contrats passés avec une même personne et lorsqu'il en est plusieurs, en préciser la date, l'objet et le montant.

Il semble que les commissaires ne soient pas obligés d'analyser les conventions, sauf à signaler les clauses qui paraîtraient anormales.

Les commissaires n'auront donc plus à porter une appréciation sur l'utilité ou la valeur du contrat, et ne seraient pas tenus d'exprimer un avis personnel sur les conventions, ainsi que sur le point de savoir si l'assemblée doit approuver ou les désapprouver (142).

Les commissaires aux comptes doivent indiquer si le conseil d'administration a donné ou n'a pas donné son autorisation. Mais sont-ils tenus de signaler les conventions pour lesquelles avis ne leur a pas été donné et dont ils ont découvert l'existence incidemment au cours de leurs vérifications ? La question est controversée.

Etant donné la rigueur de la jurisprudence, il est préférable que le rapport pêche par excès de précision. Le principe dominant la matière est celui affirmé dans l'arrêt du 23 novembre 1955 précédemment cité : *il faut que les actionnaires soient suffisamment éclairés.*

L'insuffisance et l'absence de rapport ont pour conséquence la nullité de la décision prise par l'assemblée générale sur la base de ces informations incomplètes.

Le problème est donc de fixer les limites entre lesquelles doit se tenir le commissaire, pris entre deux soucis majeurs : celui du respect du secret des affaires et celui d'informer utilement les actionnaires (143).

Le Tribunal civil de Béthune (144), faisant suite à un récent arrêt de la Cour de Paris, du 24 février 1954, s'est prononcé le 14 décembre 1955 avec énergie dans le sens d'une communication la plus large aux actionnaires, afin que l'assemblée générale en tant qu'*organe suprême* de la société puisse prendre ses décisions.

A cette fin, il ne serait pas suffisant que le rapport présenté à elle par le commissaire comporte seulement l'indication d'un nom et la *désignation de la nature d'un contrat.*

La décision portant approbation rendue sur un rapport insuffi-

(141) Voir n° 379, avril 1960, p. 5 et s.

(142) Voir consultation RIPERT, *Gaz. Pal.*, 1954.I, Doctr., p. 53.

(143) Voir *Contribution à la gestion moderne des entreprises*, ouvrage précité, p. 266.

(144) Pour les décisions mentionnées, voir *Rev. Cie comm.*, janv.-juill. 1954, p. 3 à 30, août-décembre 1954, p. 197 à 131 et août-décembre 1956, p. 203.

sant ou en l'absence de rapport, de même que la décision portant approbation rendue alors que la convention n'a pas été régulièrement autorisé par le conseil d'administration est nulle. La nullité de la décision a pour conséquence la nullité de la convention (145).

Quelle est la nature de la nullité ?

201. Le défaut d'autorisation par le conseil d'administration a pour conséquence une nullité absolue.

En cas de défaut d'approbation par l'assemblée générale, la Cour n'ayant pas statué, il semble que l'hésitation soit permise, mais étant donné la rigueur assez formaliste de la Cour de Paris et de la Cour de cassation, la nullité est vraisemblablement une nullité absolue (146).

La question actuelle est celle de savoir si les rémunérations payées au président directeur-général et au directeur-général adjoint lorsqu'il est administrateur, doivent être considérées comme dues en vertu des conventions soumises à l'article 40.

La jurisprudence est récente et divisée. Le Tribunal civil de Béthune applique l'article 40 (147). La solution inverse a été admise par le Tribunal de commerce de la Seine (148).

Dans quel sens se penchera la jurisprudence d'une manière définitive ?

203. Un autre problème surgit à propos de l'*obligation du conseil d'administration d'aviser les commissaires* de l'existence de conventions entre la société et l'un de ses administrateurs (149).

Si les commissaires n'ont été avisés d'aucune convention tombant sous le coup de l'article 40, ils ne sont pas obligés de rechercher si la société a conclu des conventions de cette espèce et si elle a agi avec ou sans le consentement du conseil d'administration. En effet, c'est la conséquence logique de la position de la jurisprudence qui considère la mission des commissaires dans le cadre d'application de l'article 40 uniquement comme une mission d'information. L'inverse s'imposerait au cas où cette mission aurait été interprétée comme une *mission de contrôle.*

Cependant, la jurisprudence dominant cette matière est encore récente. En outre, elle émane seulement des tribunaux d'appel — la Cour suprême n'ayant pas encore eu l'occasion de se prononcer à ce sujet. C'est donc une solution de prudence que recommande le Doyen Ripert dans sa consultation précitée. Il soutient que si,

(145) Voir Cass., 16 juin 1959, D., 1959.414, *affaire Société des Fonderies de Farincourt*, et Paris, 6 juin 1954, *Gaz. Pal.*, 10 oct. 1959.

(146) Voir Rouen, 24 nov. 1959, *Gaz. Pal.*, 4 mars 1960.

(147) 14 décembre 1955, précité, D., 56.670 note Goré ; *Gaz. Pal.*, 1957, Doctr., 608.

(148) 19 févr. 1959, *Gaz. Pal.*, 20 juin 1959 et 13 mai 1958 inédit. Voir aussi HAMEL « L'article 40 de la loi de 1867 et la rémunération des présidents de sociétés anonymes », *Rec. Gaz. Pal.*, nov. 1957, contre RAULT, *Rev. trim. de comm.*, 1957.132.

(149) Voir article 40, alinéa 1er *in fine*, alinéa 2 *in fine.*

au-delà des textes, motif pris d'un *devoir général de surveillance*, ils s'estiment obligés de faire, au sujet des conventions dont ils n'auraient pas été avisés une communication aux actionnaires, ils peuvent en faire mention dans leur *rapport général*, puisque ce document constitue le compte-rendu de l'exécution de leur mandat.

La conception du Doyen Ripert est remarquable par l'élasticité et par la souplesse avec laquelle elle réagit contre l'idée de cloisons étanches entre le domaine du rapport général et du rapport spécial de l'article 40. Conçus par la loi sous deux formes matérielles distinctes, les deux rapports forment cependant un ensemble intellectuel des informations groupées sous forme d'un compte-rendu sur l'accomplissement d'une mission légale.

M. le professeur Gaston Lagarde (150) conclut même dans le sens d'une assimilation entre le rapport général et le rapport spécial. Il écrit :

> « L'assimilation entre le rapport général et le rapport spécial paraît encore indispensable, au point de vue de la *communication aux actionnaires*, bien que l'article 35 ne vise seulement, dans une rédaction inchangée, le rapport des commissaires ». L'intérêt des actionnaires est le même à connaître quinze jours à l'avance *l'impression* des commissaires, soit sur la gestion générale de la société, soit sur les « oppositions d'intérêts ». Et l'on peut dire que le « rapport des commissaires » englobe le rapport général et le rapport spécial ».

Peut-on dire que la réforme opérée par la loi du 4 mars 1943 rend cette position doctrinale désuète ? La consultation du Doyen Ripert ne permet pas de l'affirmer sans réserve.

204. Dans une deuxième hypothèse, les commissaires sont avisés de conventions qui ont bien été autorisées par le Conseil, mais *postérieurement* à leur conclusion. Dans ce cas, ces conventions sont atteintes d'un vice car l'article 40 prescrit impérativement une *autorisation préalable* du Conseil et ne prévoit pas la possibilité *d'une* ratification *a posteriori*.

M. V. P. Fauconneau (151) estime que, en présence d'une pareille circonstance, le rapport des commissaires devra mentionner le défaut d'autorisation préalable afin que l'assemblée puisse statuer en pleine connaissance de cause. Auparavant, ils doivent informer le conseil d'administration de cette irrégularité. Celui-ci prend une nouvelle délibération confirmant l'autorisation et remédiant au vice dont la convention est affectée. Le conseil d'administration en avise les commissaires qui mentionnent cette confirmation dans leurs rapport (152).

Dans le silence de la loi sur la forme matérielle, le dépôt,

(150) Voir « Le Statut des Commissaires dans les sociétés par actions », *A.N.S.A.*, août 1936, p. 58.

(151) L'application de l'art. 40 après les arrêts de la Cour d'appel de Paris du 24 févr. 1954 et 23 nov. 1955, in *Rev. com.*, janv.-juill. 1956, p. 36 et s.

(152) Voir Jacques Bouteron, *op. cit.*, n° 46.

la signature du rapport spécial et le désaccord éventuel entre les commissaires, la pratique applique les mêmes principes que pour le rapport général.

Selon M. le Professeur Gaston Lagarde (153),

> » Le rapport spécial est établi par écrit. Les vagues formules de style ne paraissent pas répondre au vœu de la loi. Les actionnaires ont le droit de savoir quelles sont les quantités et quels sont les prix. Mais ces renseignements figurant dans le compte-rendu, il suffira d'une référence dans le rapport ».

205. En résumé, la mission d'information des commissaires aux comptes est caractérisée :

— *par la nécessité primordiale de renseigner les actionnaires ;*

— *par la dualité des rapports généraux et spéciaux ;*

— *par la forte contribution de la jurisprudence* sur les points que la loi n'a pas éclaircis elle-même, notamment sur la question litigieuse de la nature du rapport spécial et sur le contenu des deux rapports ;

— *par l'étendue des informations* fournies aux assemblées par les rapports ;

— *par le contact direct* que le commissaire réalise en général avec l'assemblée au moment de la reddition des comptes de son mandat ;

— *par l'affirmation de la théorie du mandat* comme fondement juridique de la mission des commissaires aux comptes.

B. — *En Allemagne.*

206. En ce qui concerne la *mission d'information des Wirtschaftsprüfer*, la loi allemande du 30 janvier 1937 est partie de la même considération de base que la réglementation française : l'assemblée des actionnaires doit être informée avant de donner le quitus aux administrateurs.

Cependant, le système allemand diffère du système français sur deux points essentiels :

— il ne connaît pas la dualité du rapport général et du rapport spécial ;

— la forme que revêt la mission d'information des Wirtschaftsprüfer n'est pas la même à l'égard de la direction et du conseil de surveillance et à l'égard de l'assemblée générale et des tiers.

La deuxième différence mérite une explication.

Nous avons vu que la réglementation allemande confie l'établissement des comptes d'exercice, en règle générale, à la direction. Mais étant donné le rapport organique existant entre celle-ci et le conseil de surveillance, il est nécessaire que ce dernier soit informé

(153) Voir *op. cit.*, p. 58.

avant de se présenter devant l'assemblée. Son information doit être aussi complète que possible. Dans cette perspective, les auteurs et la pratique professionnelle allemands insistent sur le fait que le conseil d'administration doit se rendre compte à la lecture du rapport de la véritable situation de l'entreprise contrôlée et de la façon dont a été tenue sa comptabilité. En outre, il doit être assuré de ce que les comptes d'exercice et le rapport de gestion répondent aux prescriptions légales. C'est ce même rapport d'information qui doit permettre au conseil de surveillance de faire procéder, s'il y a lieu, à des vérifications complémentaires. En effet, le contrôle obligatoire des Wirtschaftsprüfer ne le décharge ni de son obligation générale de surveillance (154), ni de la responsabilité qu'il assume à ce titre (155).

207. Pour réaliser cet objectif, l'article 139 de la loi de 1937 impose aux Wirtschaftsprüfer le devoir d'établir un *rapport de contrôle* (Prüfungsbericht).

Mais, destiné surtout à renseigner le conseil de surveillance qui n'accomplit pas d'actes d'administration, le rapport de contrôle garde le *caractère confidentiel* d'une pièce de gestion sociale interne. Il a la valeur de preuve lors des éventuelles explications entre les organes sociaux ou entre la société et ses actionnaires. Son caractère probatoire peut aussi apparaître à l'occasion des litiges entre le Wirtschaftsprüfer et la société contrôlée. Enfin, le rapport de contrôle peut servir à d'autres Wirtschaftsprüfer succédant dans la mission de l'auteur de ce rapport. Son omission ou son caractère défectueux engage la responsabilité du censeur (156) et la société peut s'en prévaloir pour lui refuser ses honoraires.

A l'égard de l'assemblée générale, la mission d'information du Wirtschaftsprüfer se concrétise sous la forme du *visa de confirmation* (Bestätigungsvermerk), apposé sur les comptes d'exercice. Ce visa de confirmation a un caractère public, mais son texte est lapidaire, généralement exprimé en une seule phrase.

Cette dualité allemande de l'expression extérieure de la mission de contrôle des Wirtschaftsprüfer nous conduit à étudier tout d'abord le *rapport général et ensuite le visa de confirmation* dans deux parties distinctes.

208. La réglementation du rapport de contrôle est l'œuvre de la loi, de la doctrine et de la pratique. La jurisprudence n'a pas eu à intervenir.

Aux termes de l'article 139 de la loi de 1937,

> « (1) Les contrôleurs des comptes d'exercice doivent faire un compte-rendu sur le résultat du contrôle rédigé par écrit. Leur

(154) Voir les art. 95 et 96 de la loi de 1937.

(155) Voir Baumbach-Hueck, *op. cit.*, p. 366 et *Wirtschaftsprüfer-Handbuch*, 1959, p. 632.

(156) Voir art. 141 de la loi de 1937.

compte-rendu doit notamment préciser la question de savoir si la comptabilité, les comptes d'exercice et le rapport de gestion — pour autant qu'il est explicatif des comptes d'exercice — répondant aux dispositions légales, et si la direction leur a fourni les explications et justifications demandées. Les contrôleurs signent leur rapport.

(2) Ce rapport est présenté à la direction et au conseil de surveillance ».

209. En ce qui concerne *le contenu* du rapport, il est déterminé quant à son minimum par la loi elle-même. Le Wirtschaftsprüfer doit obligatoirement constater que *les comptes d'exercice, la comptabilité et le rapport de gestion explicatif des comptes d'exercice sont conformes aux dispositions légales.*

En deuxième lieu, la loi consacre *le droit d'investigation* des Wirtschaftsprüfer, en prescrivant de mentionner, dans le rapport de contrôle, si la direction a fourni aux censeurs *toutes les informations et indications demandées*. Néanmoins, ce rapport reste muet sur l'état des réserves occultes (157).

En outre, il est abandonné à la libre appréciation du Wirtschaftsprüfer d'insérer dans son rapport des constatations négatives ou positives, afin de compléter au maximum les informations de son compte-rendu.

En effet, la pratique démontre que la majorité des Wirtschaftsprüfer défend l'opinion selon laquelle ils ont le droit d'exprimer dans le rapport de révision leur opinion sur la situation financière des entreprises et sur son évolution au cours de l'exercice écoulé. Le Wirtschaftsprüfer aurait donc le *droit de critiquer* la société contrôlée (158).

Selon une décision de la Cour suprême fédérale (159), le Wirtschaftsprüfer, en tant que l'Abschlussprüfer, a l'obligation d'informer la direction ou le conseil de surveillance, oralement ou par écrit, de ses critiques auxquelles donnent lieu, d'après ses constatations, la gestion, la neutralité ou la liquidité de la société. Cependant, il ne lui appartient pas de prendre position sur la situation économique de la société et sur ses conditions d'exploitations. Néanmoins, la manière dont le Wirtschaftsprüfer usera de cette faculté dépend de la branche d'activité de l'entreprise contrôlée et des intérêts économiques en jeu dans le secteur auquel elle appartient. Les associations professionnelles des Wirtschaftsprüfer favorisent la tendance vers l'élaboration de rapports-types uniformes pour les entreprises ayant le même objet social. En tout cas, *le rapport de contrôle doit être clair, facile à consulter, impartial, complet et véridique* (160). L'obligation au secret cède le pas à l'obligation d'informer (161).

(157) Voir ADLER, DÜRING, SCHMALZ, *op. cit.*, p. 610.

(158) Voir *Contribution à la gestion moderne des entreprises*, ouvrage précité, p. 229.

(159) Cour suprême fédérale (Bundesgerichtshof), 15 déc. 1954 (II, Z/R 322/53), *BGHZ* 16/17 et *Betriebs-Berater* 1955, p. 77.

(160) Voir *Wirtschaftsprüfer-Handbuch*, 1959, p. 634 à 636).

(161) Voir GADOW-HEINICHEN, *op. cit.*, p. 633 et 634.

210. Le rapport doit être *rédigé par écrit* et *signé* des contrôleurs. Il est remis simultanément à la direction et au conseil de surveillance, en exemplaires séparés. Cela est le vœu même de la loi (162). En revanche, celle-ci ne dit rien sur la division intellectuelle du contenu du rapport.

La pratique a répondu à ces préoccupations en partant du principe que tout dépend de l'objet, de la nature et du résultat des vérifications entreprises ainsi que du besoin d'information du conseil de surveillance.

Elle s'est également inspirée de la considération du but multiple dans lequel ce rapport est rédigé. En effet, à l'égard du conseil de surveillance, il est une source d'informations indépendante du rapport de la direction. A l'égard de la direction et de l'entreprise toute entière, il a le caractère d'un rapport d'expertise sur l'état total de la comptabilité de la société contrôlée. A l'égard du Wirtschaftsprüfer, enfin, il a la valeur d'un compte-rendu de sa mission censoriale.

En général, les Wirtschaftsprüfer consacrent une *partie principale* aux explications de la tâche confiée et *résument* le résultat de la vérification en une appréciation globale sur la conformité aux prescriptions légales des éléments contrôlés. A cette occasion, ils mentionnent les modifications survenue dans l'année sur laquelle porte leur contrôle dans la situation juridique et commerciale de l'entreprise vérifiée. Dans une *partie annexe,* ils apportent tous les détails explicatifs des résultats consignés dans la partie principale, notamment les états comparatifs avec l'exercice précédent. Dans une *troisième partie,* les Wirtschaftsprüfer réunissent les documents comptables composant les comptes d'exercice (c'est-à-dire *le bilan et le compte profits et pertes*), le *rapport de gestion* et la *déclaration du caractère complet des éléments fournis par la direction aux contrôleurs en vertu de leur droit d'investigation* (Vollstädigkeitserklärung) rédigée par la direction. Cette déclation revêt toute son importance en cas de différend entre le Wirtschaftsprüfer et la direction sur le nombre et la variété des éléments vérifiés. La pratique a développé le rapport de contrôle dans tous ses détails (163).

Il est *daté,* mais, en général, la date indique seulement le mois et l'année.

211. En cas de pluralité des Wirtschaftsprüfer, ceux-ci rédigent et signent un seul rapport, sauf désaccord entre eux. C'est alors qu'ils rédigent chacun un rapport individuel, du moins sur les points qui les séparent. Si la mission a été accomplie par une Wirtschaftsprüfungsgesellchaft, la signature est donnée par ses représentants légaux. Lorsqu'il y a un désaccord entre les censeurs et la direction, le différend est rédigé par voie d'arbitrage (164). Dans ce cas, il en est fait mention dans le rapport.

(162) Voir art. 139 de la loi de 1937, précité.
(163) Voir *Wirtschaftsprüfer-Handbuch*, 1959, p. 636 à 646.
(164) Voir ADLER, DÜRING, SCHMALZ, *op. cit.*, p. 621.

Le Visa de confirmation (Bestätigungsvermerk).

212. Le visa de confirmation peut être défini de deux façons différentes selon que nous envisageons sa finalité ou sa matérialité.

Pour le Wirtschaftsprüfer, le visa de confirmation est un acte de clôture de sa mission de contrôle et de sa mission d'information.

Pour les actionnaires et pour les tiers intéressés, le visa de confirmation constitue un rapport d'information sur la régularité de la situation comptable de la société vérifiée.

Le visa de confirmation n'est pas une partie du rapport de contrôle (Prüfungsbericht) ; il en est pleinement indépendant. Cependant les deux comptes-rendus ont cela de commun qu'ils sont, l'un et l'autre, les *instruments d'information*. Malgré ce commun dénominateur, une profonde différence les sépare : le rapport de contrôle est destiné au conseil de surveillance à l'exclusion de toute publicité, le visa de confirmation est destiné aux actionnaires et aux tiers intéressés avec une large publicité.

213. La loi de 1937 a précisé sa nature et sa portée dans l'article 140 :

> « Lorsque le résultat final du contrôle ne suscite aucune objection, les contrôleurs des comptes d'exercice certifient ce fait par un visa ; ce visa de confirmation doit indiquer : que le contrôle entrepris conformément aux devoirs imposés et basé sur les livres et écritures de la société ainsi que sur les explications et justifications fournies par la direction révèle que la comptabilité, les comptes d'exercice et le rapport de gestion pour autant qu'il est explicatif des comptes d'exercice sont conformes aux prescriptions légales.
>
> (2) S'il y a des objections à formuler, les contrôleurs des comptes d'exercice sont obligés soit de refuser leur attestation, soit de la donner sous réserve.
>
> (3) Les contrôleurs des comptes d'exercice peuvent refuser l'attestation ou la donner sous réserve même si le rapport de gestion, pour autant qu'il expose le développement des affaires et la situation de la société, présente une description de la situation de la société manifestement fausse et propre à altérer l'image de la situation de la société, reflétée par les comptes d'exercice ».

Il résulte de ce texte que le visa de confirmation s'analyse en droit comme l'attestation d'un fait positif. En stricte logique, trois possibilités s'offrent donc au Wirtschaftsprüfer :

— donner son visa de confirmation sans réserve,
— refuser son visa de confirmation ;
— donner son visa de confirmation sous réserve.

214. Lorsque les comptes d'exercice et le rapport de gestion (pour autant qu'il est explicatif de ces comptes) réunissent les conditions

de régularité et de conformité aux dispositions légales en matière comptable des sociétés par actions, *le visa est donné sans réserve* (unbeschränkter Bestätigungsvermerk). Il est rédigé dans une formule recommandée par les associations professionnelles :

> « Nach dem abschliessenden Ergebnis unserer (165) pflichtmässigen Prüfung auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilen Aufklärungen und Nachweise entsprechen die Buchführung, der Jahresabschluss und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluss erläutert, den gesetzlichen Vorschriften ».
>
> Le résultat final de notre (165) contrôle entrepris conformément aux devoirs imposés et basé sur les livres et écritures de la société ainsi que sur les explications et justifications fournies par la direction révèle que la comptabilité, les comptes d'exercice et le rapport de gestion pour autant qu'il est explicatif des comptes d'exercice sont conformes aux prescriptions légales).

215. Lorsque les comptes d'exercice et le rapport de gestion ne sont pas conformes aux principes de la tenue réglementaire des livres, le Wirtschaftsprüfer a le droit de *refuser de donner son visa de confirmation* (Verweigerung des Bestätigungsvermerks). Si son refus est injustifié, il risque d'engager sa responsabilité pour avoir porté atteinte au droit de la société (166).

La difficulté principale dans ce domaine consiste dans l'impossibilité de dégager des règles d'application de la non conformité des comptes aux dispositions légales.

La doctrine (167) vient au secours de la pratique et cite, à titre d'exemple, quelques cas qui donnent lieu au refus du visa :

— comptabilité désordonnée,
— tenue défectueuse des comptes,
— falsification du bilan,
— dissimulation des postes du bilan,
— renseignements faux dans le rapport de gestion.

C'est aussi cette dernière hypothèse qui vise expressement la loi de 1937.

Est-il nécessaire de donner, même dans ce cas, un visa qui *serait négatif* ? non, répond Adler (168), car l'absence du visa suffit pour démontrer aux intéressés que les comptes d'exercice sont atteints d'un vice grave. Cependant, le Wirtschaftsprüfer préfère avertir de son refus du visa par une courte phrase, comme : « Die Jahresabschlussprüfung hat zur Verweigerung des Bestätigungsvermerks geführt » (le contrôle des comptes d'exercice a conduit au refus de visa de confirmation).

(165) Formule employée par une Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Un censeur individuel aurait employé le possessif mon - mein.

(166) Voir Cour suprême fédérale (Bundesgerichtshof), 15 déc. 1954 (II Z/R 322/53), *BGHZ*, p. 17 à 31.

(167) Voir Hœsslin, « Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine Anwendung in der Praxis », in *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 1936, p. 376.

(168) Voir Adler, « Gibt es einen negativen Bestätigungsvermerk » ? article paru dans *Der Wirtschaftstreuhänder*, 1936, p. 252.

216. La question la plus délicate est celle de connaître les circonstances dans lesquelles le Wirtschaftsprüfer est fondé à accorder un *visa de confirmation sous réserve* (eingeschränkter Bestätigungsvermerk). Tout dépend des cas d'espèce, répond la doctrine allemande (169). Cependant, le Wirtschaftsprüfer donnera en principe son visa de confirmation sous réserve, toutes les fois que la régularité existe malgré les infractions (mineures) constatées à propos de quelques éléments soumis au contrôle et réservées par le contrôleur. La pratique a établi quelques hypothèses typiques où le visa est donné sous réserve :

lorsque les émoluments ou tantièmes des administrateurs ne ressortent pas des comptes et n'ont pas été calculés régulièrement ;

lorsque les droits d'expectative de pension de retraite n'ont pas été entièrement compris dans un poste de provision au bilan ;

lorsque la présentation des comptes n'est pas claires (170).

Il en est de même du rapport de gestion qui présenterait la situation de la société d'une manière sciemment fausse. Dans ce cas, le Wirtschaftsprüfer peut même refuser son visa tout court (171).

La formule sacramentale du visa de confirmation sous réserve est la même que celle du visa sans réserve avec cette différence, cependant, que la phrase est close par les termes :

« Mit der Einschränkung, dass... » (sous réserve de ...) suivis de l'énumération des raisons pour lesquelles le visa n'est pas donné purement et simplement.

217. *En cas de pluralité des Wirtschaftsprüfer* agissant sur un pied d'égalité, le visa est donné conjointement. Chaque contrôleur signe le visa de confirmation et ajoute à sa signature son titre de Wirtschaftsprüfer. Si les censeurs sont en désaccord, chacun rédige et donne son propre visa.

218. En général, le visa est apposé à la suite des pièces certifiées mais il peut aussi figurer sur un document séparé à condition que cet acte soit mis en évidence. Le tout est remis à la direction et au conseil de surveillance.

La direction doit en outre déposer les comptes d'exercice et le rapport de gestion, munis du texte intégral du visa, au registre du commerce et les faire publier dans les journaux de la société (172).

D'une manière générale, la direction soumet souvent au contrôle des Wirtschaftsprüfer *un projet* des comptes et du rapport de gestion. L'activité du Wirtschaftsprüfer a, dans ce cas, un caractère purement provisoire. Le visa de confirmation devient cependant

(169) Voir notamment SCHLEGELBERGER-QUASSOWSKI, *op. cit.*, p. 689 à 691 et GADOW-HEINICHEN, *op. cit.*, p. 638.

(170) Voir *Wirtschaftsprüfer-Handbuch*, 1959, p. 612.

(171) Voir l'art. 140 de la loi de 1937, précitée.

(172) Voir les articles 143 et 144 de la loi de 1937.

définitif si aucune modification ne survient jusqu'au momen où le conseil de surveillance arrête les comptes.

219. La question de *révocabilité* du visa de confirmation ne soulève pas de difficulté si le visa est simplement provisoire. Mais, même s'il est définitif, la révocation peut avoir lieu à raison de la découverte des motifs qui auraient empêché sa délivrance. La révocation a pour effet d'empêcher les administrateurs de publier le visa (173).

Une situation différente peut se présenter lorsque le conseil de surveillance suggère une modification des comptes et lorsque ceux-ci sont établis par l'assemblée générale (174).

Dans le cas, il n'y a aucune raison de modifier, le visa de confirmation car la direction ne saurait s'y référer sous peine d'engager sa responsabilité pénale (175).

Une dernière question surgit en cette matière à propos de *l'effet du visa de confirmation à l'égard des organes sociaux.*

La doctrine (176) estime que la loi se limite à prescrire l'obligation de contrôle mais que, dans son silence, ni la direction ni le conseil de surveillance ni l'assemblée générale ne sont obligés de tenir compte des objections du Wirtschaftsprüfer et de son visa de confirmation. Celui-ci ne crée à l'égard des organes sociaux qu'une *présomption* de la régularité des comptes.

Néanmoins, cette interprétation doctrinale n'enlève au visa de confirmation en aucune manière de son importance, comme *source d'information générale.*

220. La mission d'information du Wirtschaftsprüfer est essentiellement caractérisée par :

— *la dualité du compte-rendu de contrôle* (rapport de contrôle et visa de confirmation),

— *la prédominance de la notion de la régularité des comptes* (Ordnungsmässigkeit) *et de leur conformité aux dispositions légales* (gesetzliche Vorschriften),

— *l'absence de contact direct des Wirtschaftsprüfer avec l'assemblée générale,*

— *l'étendue relativement abondante du rapport de contrôle, et par la brièveté et la concision du visa de confirmation.*

221. Sur le terrain comparatif des systèmes français et allemand, les différences les plus saillantes dans ce domaine s'expliquent par

(173) Voir GADOW-HEINICHEN, *op. cit.*, p. 640 et 641.
(174) Voir art. 125, al. 5, de la loi de 1937.
(175) Voir ADLER, DÜRING, SCHMALZ, *op. cit.*, p. 633 et 634.
(176) Voir BAUMBACH-HUECK, *op. cit.*, p. 368.

la différence des structures organiques des sociétés françaises et allemandes par actions.

Ainsi, *la dualité* du droit français — rapport général, rapport spécial, ne se retrouve pas en droit allemand. Les conventions d'une société allemande avec ses administrateurs ou avec les sociétés contrôlées rentrent dans la catégorie plus générale des obligations contractées par la société. Celles-ci figurent dans la partie du rapport de gestion expliquant les comptes d'exercice. Elles sont bien soumises au contrôle du Wirtschaftsprüfer mais celui-ci en rend compte dans son rapport de contrôle qui, cependant, n'est pas destiné aux actionnaires. Par contre, le droit allemand connaît une autre dualité qui lui est spécifique, c'est-à-dire du rapport de contrôle et du visa de confirmation dont le contenu et la portée sont différents.

Une deuxième différence tient au fait qu'en général, le *commissaire aux comptes assiste aux assemblées des actionnaires,* tandis que le Wirtschaftsprüfer n'a affaire qu'à la direction et au conseil de surveillance. Sous cet aspect, la réglementation de la mission d'information des censeurs allemands *confirme notre opinion que ceux-ci sont davantage au service des administrateurs que des actionnaires.*

Une autre différence, qui n'est que la conséquence des comparaisons précédentes, concerne *l'étendue de l'information* donnée aux actionnaires. Si la jurisprudence française exige *une information aussi complète que possible de l'actionnaire,* le droit positif allemand oriente cette exigence en faveur de la direction et surtout du conseil de surveillance. L'actionnaire allemand doit se contenter de lire le visa du Wirtschaftsprüfer, résumé le plus souvent en une phrase.

Ainsi, en Allemagne, la loi fait donc autorité : elle prescrit en effet que la mission d'information des Wirtschaftsprüfer est accomplie *par écrit.* Elle *précise le contenu* du rapport de contrôle dans ses grandes lignes et elle réglemente la destination du rapport de *contrôle et du visa de confirmation.*

Les textes législatifs français sont soit peu explicites, soit muets sur ces points et c'est la *jurisprudence qui fait autorité* en la matière.

§ 3. *Pouvoirs d'investigation des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer*

222. Afin de pouvoir mener à bonne fin leur mission de contrôle et d'information, les organes extérieurs de contrôle des sociétés par actions bénéficient, dans la législation française et allemande, de pouvoirs d'investigation sensiblement analogues.

Cette symétrie, voire similitude, des dispositions législatives réglementant les pouvoirs d'investigation est telle que nous pouvons commencer par présenter leurs caractères communs, quitte à en faire ressortir les différences en conclusion de ce paragraphe.

223. Tout d'abord, l'article 32, alinéa 2 de la loi de 1867, modifié par le décret-loi du 8 août 1935, donne aux commissaires un pouvoir illimité de se renseigner. Voici son texte :

> « Ils (les commissaires) peuvent à toute époque de l'année opérer les vérifications ou contrôles qu'ils jugent opportuns ».

L'article 138 de la loi allemande de 1937 consacre ses trois alinéas à la même matière :

> « La direction doit présenter aux contrôleurs des comptes d'exercice les comptes d'exercice et le rapport de gestion et leur permettre de vérifier les livres et écritures de la société de même que les éléments de son actif, notamment la caisse de la société, le portefeuille-titres et les stocks de marchandises.
>
> (2) Les contrôleurs des comptes d'exercice peuvent demander à la direction toutes les explications et justifications requises pour l'accomplissement consciencieux de leur devoir de contrôle.
>
> (3) Les contrôleurs bénéficient de ces droits dès avant l'établissement des comptes d'exercice dans la mesure où cela est nécessaire à la préparation du contrôle des comptes d'exercice et dans la mesure où les intérêts prépondérants de la société au d'une entreprise intéressée ne s'y opposent pas ».

224. La brièveté du texte français a conduit la *jurisprudence* à développer le principe que la loi de 1867 s'est contentée d'énoncer (177).

Tout d'abord, la Cour de Paris a commencé par constater que si le pouvoir visé à l'article 32, alinéa 2 de la loi de 1867 est illimité, il ne donne pas la faculté de s'immiscer dans l'administration et la direction des affaires sociales (178). C'est le principe de la séparation des pouvoirs que les tribunaux français observent avec une rigueur implacable.

Mais, un an avant la loi du 24 juillet 1867, la Cour de Paris avait décidé le 9 juillet 1866 (179) que les commissaires disposent d'un droit de communication qui s'étend aussi loin que l'exigent leurs attributions, la nécessité de leurs contrôles et l'intérêt social.

Cette position a été maintenue par la même Cour de Paris dans son arrêt du 1er février 1918 (180). Elle a été suivie dans cette manière de voir par le Tribunal de commerce de Lyon (181).

Pour la Cour de Paris (182) et pour le Tribunal de commerce de la Seine (183), le droit de communication comporte le droit de prendre ou de se faire délivrer copie de toute pièce que le commissaire juge utile pour l'accomplissement de sa mission. Ce droit s'étend même aux archives de la société.

(177) Voir Jacques Bouteron, *op. cit.*, nos 24 et 25.
(178) Voir Paris, 1er juin précité, 1889, *Rev. soc.*, 1889.574.
(179) D.P., 66.2.138, *affaire Lefebvre-Colomban c/ Ravenaz et Van de Nyer.*
(180) Voir *Gaz. soc.*, et *Dr. fin.*, 1917-1918.35.
(181) Voir Trib. com. Lyon, 28 mars 1938, précité.
(182) Voir Paris, 24 juill. 1867, précité.
(183) Voir com. Seine, 16 juin 1862, *Journ. trib. com.*, 63.25.

En cas de refus de communication, soit de la part des administrateurs, soit de la part du président du conseil, ou de son directeur-général adjoint, les commissaires peuvent, après avoir fait constater ce refus, requérir du président du Tribunal de commerce une ordonnance de faire droit à leur demande (184).

En résumé, le commissaire peut toujours demander aux organes administratifs de la société *toutes explications* qui peuvent lui être nécessaires.

225. Le régime juridique français du droit de communication des commissaires tel qu'il est déterminé par l'article 32, alinéa 2 de la loi de 1867 (décret du 8 août 1935) et développé par la jurisprudence concorde avec le régime allemand de l'article 138 de la loi de 1937 en ce qui concerne le contenu et l'étendue des pouvoirs d'investigation du Wirtschaftsprüfer.

Une première différence (notable) tient au fait que le droit d'investigation du commissaire est *permanent*, tandis que le droit d'information du Wirtschaftsprüfer (Auskunftsrecht) ne peut être exercé qu'en temps utile, c'est-à-dire *avant l'établissement des comptes d'exercice*. La loi subordonne l'exercice de ce droit à la condition que les travaux préparatoires du contrôle des comptes exigent des renseignements préalables et que les intérêts de la société vérifiée ne s'y opposent pas. Le Wirtschaftsprüfer ne doit pas non plus déranger l'exploitation de l'entreprise contrôlée par un usage abusif de son droit (185). Aux termes de l'article 138 il ne peut exercer ce droit qu'à l'encontre de la direction, seul organe de gestion de la société.

Une deuxième différence apparaît en cas de *refus* des administrateurs de *fournir les renseignements* ou les documents permettant aux censeurs de se renseigner :

le commissaire français a le recours au tribunal, le Wirtschaftsprüfer peut refuser son visa de confirmation ou l'assortir de réserves. En outre, si la direction estime qu'elle n'a pas à fournir des renseignements demandés par le Wirtschaftsprüfer, le conflit est tranché par voie d'arbitrage (186).

Cependant, quelle que soit l'attitude de la direction à son égard, il en fait mention dans son rapport. A plus forte raison, il relatera les obstacles rencontrés. C'est ainsi que les administrateurs ayant inexactement renseigné les Wirtschaftsprüfer ou leur ayant dissimulé la véritable situation de la société risquent une peine d'emprisonnement (187).

(184) Voir Trib. com. Seine, 16 juin 1862, précité ; Trib. com. Reims, réf. 1er mars 1933, *Journ. soc.*, 1935.438 et notes (195) et (196), p. 151 du présent ouvrage ; A. Moreau *op. cit.*, p. 317.

(185) Voir Baumbach-Hueck, *op. cit.*, p. 365.

(186) Voir Adler, Düring, Schmalz, *op. cit.*, p. 500 et s. La procédure d'arbitrage est prévue à l'ordonnance d'application de l'Aktiensgesetz, du 29 sept. 1937, art. X, §§ 27 à 32.

(187) V. art. 267 du Code pénal allemand.

Sous-Section II. — Mission spéciale

226. Avant d'aborder une étude plus détaillée de la mission spéciale des organes extérieurs de contrôle des sociétés par actions en France et en Allemagne, une remarque préliminaire, commune aux commissaires français et aux Wirtschaftsprüfer allemands, s'impose au sujet de l'ensemble des droits et devoirs dont ils sont titulaires en vue d'accomplissement de leur mission censoriale qui, qualifiée de spéciale, est en fait exceptionnelle étant donné la fréquence des événements qui en sont générateurs.

Dans les systèmes français et allemand, le siège de la matière se retrouve dans la loi ou dans les textes réglementaires. Cependant, le législateur ou le pouvoir réglementaire a établi les *dispositions-cadre* que la volonté des parties, exprimée dans les statuts de la société peut compléter ou aménager en vue d'une meilleure mise en œuvre des modalités d'application de ces dispositions de base. A cet effet,il a été jugé par la Cour d'appel de Monaco (188) que les statuts peuvent étendre les pouvoirs légaux des censeurs mais qu'ils ne peuvent les restreindre. La doctrine allemande estime (189) que les statuts peuvent compléter l'absence des prescriptions légales, à condition que les conditions statutaires soient en accord avec la nature de la société par actions et en harmonie avec les dispositions impératives en vigueur en matière de sociétés commerciales. Par conséquent, rien ne s'oppose à ce que les statuts prévoient encore d'autres hypothèses d'intervention exceptionnelle du Wirtschaftsprüfer.

Si donc le *fondement* de la mission spéciale est le même en France et en Allemagne, il n'en est pas de même du *contenu* de cette mission.

Par conséquent, nous allons étudier le cas du commissaire et du Wirtschaftsprüfer en deux paragraphes distincts, quitte à comparer les différences et les similitudes dans un troisième paragraphe consacré à la *comparaison* proprement dite.

§ 1. *Le commissaire aux comptes*

227. La mission exceptionnelle des commissaires aux comptes se décompose matériellement, en *trois sortes d'attributs différents.*

Le premier, permettant aux commissaires de convoquer l'assemblée générale des actionnaires en cas d'urgence est exorbitant du cadre de contrôle et d'information dans lequel s'exerce le rôle essentiel des commissaires. Convoquer l'assemblée générale est un acte d'administration. S'il est confié à un organe de contrôle, le principe de la séparation des pouvoirs est enfreint et la tendance de la

(188) Voir Monaco, 19 nov. 1929, *affaire Darracq c/ Société de l'Hôtel de Paris*, *Journ. soc.*, 1930.435.

(189) Voir Baumbach-Hueck, *op. cit.*, p. 36.

doctrine à assimiler le commissaire à l'administrateur des sociétés est enrichie d'un argument supplémentaire en sa faveur.

Le second, obligeant le commissaire à la dénonciation des délits prévus par la loi de 1867 est une entorse au devoir du secret professionnel auquel le censeur français est astreint par la loi. Qui ne songerait pas au député Javal qui, avant le vote de la loi de 1867, craignait que le commissaire aux comptes ne fasse fonction de commissaire de police ? (voir page 73 du présent ouvrage).

Le troisième impose aux commissaires de faire un rapport spécial à l'occasion de mesures intéressant la modification du capital social. Leur rôle est purement informatif. Il a pour but d'éclairer l'assemblée des actionnaires. Il ne sort pas du cadre habituel dans lequel s'exercent les pouvoirs normaux des commissaires. Le commissaire est au service de l'actionnaire.

La mission exceptionnelle des commissaires français se présente donc sous trois aspects différents qu'il convient d'examiner successivement.

A. — *Le pouvoir d'administration du commissaire.*

228. La loi du 24 juillet 1867 précise dans son article 32, alinéa 3, que les commissaires peuvent toujours convoquer l'assemblée générale des actionnaires en cas d'urgence.

Ce texte contient deux points essentiels. Premièrement, il investit le commissaire d'un *pouvoir permanent* de convoquer l'Assemblée des actionnaires. Il est clairement conçu et ne fait qu'apparenter cet attribut exceptionnel aux *pouvoirs d'investigations* dont le commissaire bénéficie aussi *en permanence.*

Deuxièmement, il soumet l'exercice de ce droit à la condition *d'urgence,* seule à motiver le recours à ce procédé de convocation. Malheureusement, il n'élucide pas ce qu'il faut entendre par les termes « en cas d'urgence ». L'appréciation en est laissée aux commissaires, sous le contrôle des tribunaux.

Il n'est pas plus explicite sur la question de savoir si le droit du commissaire englobe la convocation des *assemblées ordinaires* aussi bien que des *assemblées extraordinaires.* La jurisprudence et la doctrine ont apporté des éclaircissements sur ces deux incertitudes dues à la rédaction assez obscure du texte législatif.

229. *Sur les critères d'appréciation du caractère d'urgence* des raisons motivant la convocation des assemblées des actionnaires, la jurisprudence s'est prononcée sans équivoque à plusieurs reprises.

Le Tribunal de commerce de la Seine a décidé, le 9 janvier 1890 (190).

> « que les commissaires peuvent en cas d'urgence convoquer l'assemblée générale des actionnaires et qu'il appartient aux tribunaux, en cas de contestation, d'apprécier s'il y a ou non urgence ».

(190) *Affaire Société des générateurs à vaporisation instantanée, Journ. soc.,* 90.87.

Le principe que le caractère d'urgence relève de l'appréciation des commissaires sous le contrôle des tribunaux a été repris par une série d'arrêts, soit explicitement, comme, par exemple, Chambre civile 4 juin 1883 (191), soit implicitement dans la totalité des arrêts mentionnés ci-après.

Les commissaires sont tenus de justifier, devant les tribunaux, de la nécessité de la convocation de l'assemblée générale. S'il apparaît qu'il n'y avait aucune urgence, ils peuvent être reconnus coupables de *l'abus de droit* et condamnés à la réparation du préjudice commis (192). L'assemblée qu'ils auraient convoquée est intrinsèquement régulière mais elle peut être *annulée pour abus de droit* (193).

Pour la jurisprudence, l'urgence existe lorsqu'il s'agit de sauvegarder les intérêts d'ordre collectif mis en péril par les administrateurs ou lorsque l'existence même de la société (194) est menacée d'une manière imminente (195).

Tous les arrêts précités sont unanimes pour voir dans la convocation de l'assemblée par les commissaires aux comptes une mesure exceptionnelle dans la vie d'une société, motivée par des *considérations d'urgence* ou d'utilité particulière (196). Le fait de mettre des *considérations d'utilité particulière* sur le même plan que celle d'urgence élargit notablement le pouvoir d'appréciation des commissaires.

Ceux-ci peuvent agir soit de leur propre mouvement, soit sur demande des actionnaires (197) ou des administrateurs (198).

Ce faisant, les commissaires engagent leur responsabilité mais, en revanche, ils sont fondés à prendre toutes les mesures que comporte cette responsabilité, sous réserve que ces mesures ne sont contraires ni à la loi, ni aux statuts.

230. *Quelles sont ces mesures* que comporte la responsabilité des commissaires ? Le Tribunal de commerce de Reims les a mentionnées dans son jugement du référé (1er mars 1933), précité :

> « Attendu que les statuts sont muets sur les formes particulières dont doit s'entourer une assemblée générale convoquée par lesdits commissaires aux comptes, que la loi de son côté n'a rien précisé à ce sujet, attendu qu'il est de doctrine et conforme, au surplus, aux

(191) Sur Paris, 14 déc. 1880, S. 84.1.113, *Journ. soc.*, 81.28, *affaire La Société Générale Forestière.*

(192) Voir Besançon, 12 déc. 1938, *affaire Le Nouvelliste de la Haute-Saône, Journ. soc.*, 1939.429.

(193) Voir Houpin et Bosvieux, *op. cit.*, n° 1267, et la note sous Besançon, 12 déc. 1938, précité.

(194) Voir Houpin et Bosvieux, *op. cit.*, nos 1113 et 1154.

(195) Voir Besançon, 12 déc. 1938 ; Paris, 28 janv. 1928, précité ; Montpellier 29 janv. 1937, *affaire Quarré et autres c/ Société des Etablissements Fouga et Cie, Journ. soc.*, 1939.93 ; Monaco, 19 déc. 1929, précité ; Civ., 29 juin 1925, *affaire Hibon c/ Bombart*, D.H., 1925.593 ; Trib. com. Reims, réf. 1er mars 1933, *affaire Mauclaire et Pocquet ès qualité c/ Georget, Journ. soc.*, 1935.438.

(196) Voir Trib. com. Reims, réf. 1er mars 1933, précité.

(197) Voir Monaco, 19 déc. 1929, précité ; Paris, 13 nov. 1890, précité.

(198) Voir Montpellier, 29 janv. 1937, précité.

usages en pareille matière que le *droit de convocation* comporte celui de fixer l'ordre du jour et de présider l'assemblée ; que cette dernière disposition ne saurait porter atteinte aux droits souverains des actionnaires réunis en assemblée générale, attendu qu'il y a lieu dans ces conditions de permettre aux commissaires aux comptes, de prendre toutes les mesures préalables à l'assemblée réunie sous leur responsabilité et notamment de prendre connaissance de toutes pièces, liste d'actions nominatives et liste de dépôt d'actions, d'établir la feuille de présence et préparer les carnets de bulletin de vote et cartes d'admission à l'assemblée, et de prendre à l'avance toutes les mesures destinées à assurer la tenue régulière de l'assemblée, qu'il doit appartenir au plus âgé des commissaires aux comptes, conformément à la doctrine sus-énoncée, de prendre la présidence à l'ouverture de l'assemblée et jusqu'à ce que l'assemblée ait statué sur la constitution de son bureau et par suite désigner le président de son choix ».

Les attendus ci-dessus nous paraissent d'une importance capitale. Ils nous renseignent tout d'abord sur la valeur respective, dans ce domaine, de la loi, des statuts, des usages et de la doctrine. Par la doctrine, il faut entendre la position de Houpin et Bosvieux (199).

Ensuite, ils nous permettent d'avoir un tableau complet des actes matériels que le commissaire doit accomplir pour préparer la séance et pour en assurer la tenue (200).

Mais le pouvoir d'intervention du commissaire dans les affaires sociales peut aller jusqu'à éclipser totalement le rôle des administrateurs, notamment lorsqu'il y a mésentente ou état d'hostilité parmi les membres du conseil d'administration. Dans ce cas, le commissaire n'est même pas tenu de mettre, au préalable, le conseil d'administration en demeure de convoquer l'assemblée des actionnaires (201). Il suffit que le conseil d'administration prévenu et avisé par le commissaire n'ait pas fait d'observation relativement à l'ordre du jour proposé par le commissaire (202).

230 *bis*. Cependant, le commissaire ne doit pas :

« outrepasser la limite des pouvoirs qui lui sont accordés par les statuts et méconnaître l'esprit qui a inspiré le législateur, en investissant le commissaire aux comptes d'une autorité appelée à s'exercer *dans l'intérêt social et non point en faveur de combinaisons privées et personnelles* » (203).

En outre, les raisons invoquées doivent être précises. Sinon, il n'y a pas urgence, et les résolutions de l'assemblée générale sont annulables (204).

(199) *Op. cit.*, nº 1113.

(200) Voir aussi Seine, 7 juin 1901, *Journ. soc.*, 1902.174 ; Paris, 13 nov. 1890, précité ; Cour d'appel d'Alger, 23 mars 1949, D., 1949.606 et *Rev. commis.*, janv.-juin 1950, note Portemer, *affaire Barlette et autres c/ Société Domaine des Quatre Chemins.*

(201) Voir Montpellier, 29 janv. 1937, précité ; Paris, 13 nov. 1890, précité.

(202) Voir Paris, 13 nov. 1890, précité.

(203) Voir Com. Seine, 10 sept. 1888, précité.

(204) Voir Trib. com. Seine, 23 juin 1924, *Compagnie minière des Pétroles c. Bourgeois*, *Rev. soc.*, 1924.321.

A cet effet, la Cour de Besançon, dans l'arrêt précité du 29 décembre 1938, infirmant un jugement du Tribunal de Vesoul du 27 juillet 1938, estime que la convocation par le commissaire n'est justifiée que s'il s'agit de sauvegarder des intérêts d'ordre collectif mis en péril par l'inaction de ceux qui ont charge de la vie de la société. En conséquence, doivent être annulées pour *abus de droit* les décisions d'une assemblée générale convoquée par les commissaires aux comptes, bien qu'elle ait délibéré aux conditions de majorité exigées, mais alors qu'il n'y avait aucune urgence et qu'il s'agissait uniquement de *tenter un coup de force contre le conseil d'administration* pour faire triompher des intérêts individuels tout en perdant de vue l'intérêt social. Les commissaires et administrateurs coupables de cet *abus de droit* doivent être condamnés solidairement à la réparation du préjudice causé par leurs agissements (205).

231. S'il y a plusieurs commissaires, l'un d'eux peut seul convoquer l'assemblée malgré l'opposition ou l'inertie des autres. Le Tribunal de commerce de la Seine exige dans sa décision du 23 juin 1924 précitée que le commissaire agissant seul consulte au préalable ses collègues.

La pluralité des commissaires soulève aussi un problème quant à la présidence de l'assemblée convoquée par les censeurs en cas d'urgence.

Nous avons vu que le Tribunal de commerce de Reims a précisé à ce sujet que la session de l'assemblée était ouverte sous la présidence provisoire du commissaire aux comptes le plus âgé. Celui-ci fait ensuite procéder à l'élection d'un président définitif, alors même que les statuts stipulent que l'assemblée générale sera présidée par le président du conseil d'administration. Pour M. Moreau (206), les statuts peuvent valablement stipuler que l'assemblée générale convoquée par le ou les commissaires aux comptes sera présidée par le commissaire ou par l'un d'eux. Il ne semble pas s'attacher à l'idée de préséance en fonction de l'âge des commissaires.

232. *La deuxième question* soulevée et non tranchée par la loi est celle de savoir si le commissaire peut convoquer aussi bien une *assemblée ordinaire qu'une assemblée extraordinaire.*

La jurisprudence répond à cette préoccupation en parlant assez curieusement de l'*assemblée générale ordinaire convoquée extraordinairement.* Dans l'arrêt *Darracq* contre *Société de l'Hôtel de Paris* (207), elle refuse aux commissaires le droit de convoquer l'assemblée générale extraordinaire :

> « Attendu que d'autre part, la disposition de l'article 29 (ancien) qui permet aux commissaires de convoquer les actionnaires à

(205) Voir André Moreau, *op. cit.*, p. 319 et Jean Noirel, *op. cit.*, p. 278 et 279 avec une intéressante remarque sur le rapport entre la nécessité de l'urgence et la théorie de hiérarchisation et de la séparation des pouvoirs des organes de la gestion.

(206) *Op. cit.*, page 320.

(207) Monaco, 19 déc. 1929, précité.

défaut de conseil d'administration ne vise que l'assemblée générale ordinaire convoquée extraordinairement et non l'assemblée générale extraordinaire... ».

La même distinction apparaît, implicitement et avec prudence dans l'affaire *Barlette et autres contre Société Domaine des Quatre Chemins* (précitée), tranchée par la Cour d'Alger le 23 mars 1949. Cette décision parle d'une assemblée convoquée *extraordinairement* (208), mais l'Assemblée elle-même n'est pas qualifiée. L'expression « *extraordinairement* » caractérise plutôt la modalité de la convention que la nature de l'assemblée.

233. En substituant, dans les circonstances exceptionnelles dans la vie de la société, le commissaire aux comptes aux administrateurs de la société, la loi charge le censeur d'une responsabilité grave. Les pouvoirs exorbitants qu'elle lui confie ne peuvent être exercés que dans l'intérêt suprême de la société en danger.

Pour M. Moreau (209), ce pouvoir n'est que le prolongement du pouvoir de contrôle et de vérification. Il estime que les commissaires ne peuvent convoquer l'assemblée qu'en raison des questions étroitement liées au contrôle de la société, à l'exclusion de toute question de gestion.

Il est vrai que tous les cas pour lesquels la jurisprudence admet le caractère d'urgence sont susceptibles d'avoir une incidence sur la mission de contrôle ou d'information du commissaire. Néanmoins, il nous semble que le seul fait de convoquer l'assemblée est un acte de gestion et que les tribunaux estiment qu'il peut être provoqué par une question intéressant directement la gestion des sociétés, comme l'absence de tout administrateur rapportée par le même auteur et tranchée par la Cour de cassation (210).

A ce point de vue, M. Moreau risque d'être en désaccord avec lui-même. En tout cas, sa position s'expose à des critiques valables.

B. — *Obligation de dénoncer les faits délictueux.*

234. L'article 34 (décret du 8 août 1935), alinéa 5 de la loi de 1867, fait peser sur les commissaires une obligation lourde de conséquences aussi bien pour la société qu'à l'égard de lui-même :

« Est puni d'un emprisonnement de un à cinq ans et d'une amende de 360.000 à 7.200.000 F (anciens), ou de l'une de ces deux peines seulement tout commissaire... qui n'a pas révélé au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance ».

M. le Professeur Gaston Lagarde a commenté cette disposition (211), en écrivant qu'à sa connaissance :

(208) Voir cependant la note sous cet arrêt. Elle précise qu'il y avait eu dans l'espèce, réunion d'une assemblée générale extraordinaire.

(209) *Op. cit.*, p. 318 et 319, n° 233.

(210) *Arrêt Hibon c/ Bombart* du 29 juin 1925, précité.

(211) Voir *op. cit.*, p. 52, n° 78.

« C'est le premier exemple, en droit français, d'une personne tenue à la fois au secret professionnel et à l'obligation de provoquer les poursuites. Au reste, le Parquet, éclairé par le commissaire, reste juge, en vertu du principe d'opportunité de l'intérêt qui existe à poursuivre ou à ne pas ébruiter l'infraction ».

Les dispositions de l'article 34, alinéa 5 ci-dessus sont clairement conçues en ce qui concerne le principe de l'obligation de révéler des délits, l'autorité destinée à recevoir la dénonciation et les sanctions en cas de violation de ce devoir.

235. Un point demeure cependant obscur : *les délits visés par le texte sont-ils uniquement les délits prévus par la loi de 1867 ou doit-on y inclure les délits de droit commun ?*

Pour M. le Doyen Ripert (212) et pour M. le Professeur M. Solus (213), le texte vise aussi bien les délits prévus par la loi de 1867 que les délits de droit commun. Il en est de même pour M. Moreau (214), qui estime que les commissaires doivent dénoncer à la justice « tous les faits délictueux dont les administrateurs peuvent s'être rendus coupables au cours de l'exercice qu'ils (les commissaires) contrôlent ». Pour le même auteur, l'obligation de révéler les délits découle de la mission de contrôle des commissaires. Cette opinion est, sans doute également celle de M. le Professeur Gaston Lagarde qui précise (215) que « malgré la généralité des termes, il ne saurait être question que des infractions commises dans le fonctionnement (ou la constitution) de la société ».

La Chambre criminelle (216) a décidé que l'article 34, alinéa 5, doit être interprété restrictivement et qu'il ne visait pas les crimes au nombre desquels figure (217) le faux en écriture de commerce ou de banque, puni des travaux forcés à temps.

En tout cas, il nous semble que le devoir de *dénonciation* n'est pas un devoir de *délation*. Ce faisant, le commissaire, tout en restant au service de la société commerciale, nous paraît remplir une fonction économique générale.

Agent de liaison entre les organes sociaux et les actionnaires, il devient agent d'information du pouvoir judiciaire et, du même coup, du secteur financier et économique national intéressé. Il est à souhaiter que sa mission toute entière prenne cette orientation.

C. — *Mission d'information spéciale.*

236. Lorsque la société décide d'augmenter son capital social, cette mesure présente un grave danger pour les actionnaires. Leur

(212) Voir *op. cit.*, n° 1197.
(213) Voir H. Solus, *La réforme du droit des sociétés*, n° 274.
(214) Voir *op. cit.*, p. 322 et 323, n° 237.
(215) Voir *op. cit.*, p. 52, n° 78.
(216) Voir arrêt du 17 déc. 1937, *Rev. trim. de soc.*, 1938.80.
(217) Voir Code pénal, art. 147.

droit sur l'actif social, en l'espèce le droit préférentiel de souscriptions, doit être entouré de protection.

Le décret-loi du 8 août 1935, créant au profit des actionnaires un droit préférentiel, de souscription aux augmentations de capital, prévoit l'obligation d'informer les actionnaires ayant renoncé à ce droit, par un rapport préalable à l'assemblée générale, rédigé par le conseil d'administration. Ce rapport doit indiquer les motifs de l'augmentation de capital ainsi que les personnes auxquelles seront attribuées les actions nouvelles et le nombre d'actions attribuées à chacune d'elles, le taux d'émission et les bases sur lesquelles il a été déterminé (article 6).

En outre, l'article 7 dispose que :

> « Le conseil d'administration ou les commissaires doivent indiquer, dans un rapport spécial à l'assemblée, si les bases de calcul indiquées... par le conseil d'administration dans le rapport prévu à l'article 6 du présent décret leur paraissent exactes et sincères ».

Pour bien comprendre ce texte, il faut se rappeler que le décret-loi du 8 août 1935 a dû prévoir une renonciation des actionnaires à leur droit préférentiel, nécessaire quand la société est en situation financière difficile et qu'on veut attirer des souscripteurs ou convertir des obligations en actions (218).

237. Sous quelle forme ce rapport spécial doit-il être rédigé ? L'intervention des commissaires est-elle absolument obligatoire ou seulement alternative avec celle du conseil d'administration ?

Le premier problème a été résolu par la jurisprudence par deux décisions contradictoires.

La première, rendue par la Cour de cassation, Chambre civile section commerciale le 4 décembre 1951 dans l'affaire *Cons. Mousson c/Société Centre d'abattage et frigorifique de Bressuire* (219), se contente de la reproduction pure et simple, dans le rapport spécial des commissaires, de l'article 7 du décret-loi du 8 août 1935. Dès lors que le rapport des administrateurs est assez détaillé pour renseigner les actionnaires, le rapport des commissaires, malgré sa brièveté, répond aux exigences et aux prescriptions de l'article 7. La Cour suprême admet que le rapport spécial devienne presqu'une clause de style.

La deuxième décision se situe dans l'hypothèse où l'augmentation de capital d'une société par actions est opérée du moyen de conversion des parts de fondateurs en actions. Pour M. Jacques Bouteron (220), il y a, dans ce cas, attribution des actions et non souscription des actions nouvelles. En conséquence, le rapport des commissaires est sans objet. Cette opinion n'est cependant pas celle du Tribunal correctionnel de la Seine qui a décidé, le 10 avril 1941,

(218) Voir Jean Noirel, *op. cit.*, p. 97, n° 129.
(219) D., 1953.323 ; *J.C.P.*, 1952.II.7121, note *D.B.*
(220) Voir *op. cit.*, n° 54.

dans l'affaire *Neuville contre Société Economique de Rennes* (221) qu'une conversion était, en principe et en substance, une émission d'actions de numéraires faisant échec au droit préférentiel des actionnaires. Par voie de conséquence, pour la jurisprudence, le commissaire doit établir son rapport spécial même dans cette hypothèse. Le Tribunal correctionnel de la Seine conclut en termes sévères pour la *forme* que doit revêtir ce rapport :

> « Ainsi se révèle le danger qui réside dans le fait que l'inobservation de la loi transforme d'abord le rapport spécial en un rapport vague puis en une formule passe-partout ».

Sa décision paraît rejoindre le vieux thème jurisprudentiel selon lequel un rapport non détaillé équivaut à l'absence de rapport (222).

Le Tribunal civil de Lille (223) a, à son tour, affirmé la nécessité d'un rapport détaillé et accordé aux actionnaires des dommages-intérêts à raison d'absence d'une information véritable qui les aurait empêchés de prendre part aux délibérations en pleine connaissance de cause.

238. Le deuxième problème, celui de savoir si aux termes de l'article 7 du décret-loi du 8 août 1935, c'est alternativement ou le commissaire ou le Conseil de surveillance qui doit établir le rapport spécial, doit être abordé, à notre avis, à la lumière de l'article 8 qui rend les administrateurs et les commissaires solidairement responsables de la violation des dispositions du décret-loi en question. Par prudence, les commissaires feront alors toujours un rapport spécial, ne serait-ce que pour se dégager d'une éventuelle responsabilité.

239. Une deuxième intervention exceptionnelle du commissaire en qualité d'informateur est prévue par le décret du 3 septembre 1953, à l'occasion de l'*émission des obligations convertibles en actions au gré des porteurs.*

Aux termes de l'article 4, alinéa 2, de ce décret, le conseil de surveillance ou les commissaires établissent un rapport spécial sur les propositions soumises à l'Assemblée et relativement aux bases de la conversion.

240. Nous avons déjà vu que dans l'affaire *Neuville contre Société Economique de Rennes,* la jurisprudence a assimilé la conversion des parts de fondateurs, à la souscription au capital social augmenté, et a imposé aux commissaires l'obligation de rédiger un rapport détaillé à l'intention des actionnaires. Rien d'étonnant

(221) D.A., 1941.285 ; *Journ. soc.*, 1941, page 183, note Cordonnier.

(222) Voir Paris, 24 févr. 1954, précité ; sur la portée de ces deux décisions ci-dessus, voir J. Noirel, *op. cit.*, p. 98 et s., nos 132 et s. et p. 140 et s. nos 184 et 185.

(223) 14 déc. 1955, D., 1956, J. 670, note Goré.

alors, si la loi assimile à son tour et par anticipation, la conversion des obligations à la souscription elle-même, et si nous retrouvons, dans le texte réglementaire de 1953, une similitude des dispositions avec celles du décret-loi de 1935. L'ensemble de la matière doit obéir, *mutatis mutandis*, aux mêmes principes jurisprudentiels exposés au sujet du rapport des commissaires en cas d'augmentation du capital social.

241. Il ne faut cependant pas oublier que, pour pouvoir renseigner les actionnaires utilement, le commissaire aux comptes est obligé d'accomplir auparavant une série d'actes de vérification.

Ainsi, avant d'affirmer dans son rapport spécial que les bases du calcul et le taux de l'émission des nouvelles actions paraissent exactes et sincères (224), le commissaire est obligé de contrôler les opérations mathématiques effectuées par le conseil d'administration. tion.

Sa mission spécial d'information est donc précédée d'une *mission spéciale de contrôle* dont ni la loi, ni la jurisprudence, ni les auteurs ne mentionnent les modalités d'exécution.

242. Dans son ensemble, la mission spéciale d'information des commissaires aux comptes est conçue comme un instrument de renseignement des actionnaires dans les cas où les droits liés à la possession des actions, c'est-à-dire le droit de souscription lors de l'augmentation du capital social, risqueraient d'être compromis par les agissements des organes d'administration. La notion de l'information intégrale, empruntée à la jurisprudence en matière de rapports sur les conventions visées à l'article 40 de la loi de 1867 est pleinement confirmée par les tribunaux inférieurs qui s'opposent en cela à la doctrine de la Cour suprême. En définitive, le commissaire apparaît comme un organe au service de l'actionnaire.

§ 2. *Le Wirtschaftsprüfer*

243. La mission spéciale des Wirtschaftsprüfer présente le caractère d'une mission de contrôle spécial (Sonderprüfung). Les Wirtschaftsprüfer n'apparaissent pas en qualité de contrôleur des comptes d'exercice (Abschlussprüfer) mais en tant que *contrôleurs spéciaux* (Sonderprüfer). L'exercice de cette fonction ne leur appartient pas à l'exclusion de tout autre contrôleur ne possédant pas le titre de Wirtschaftsprüfer. La loi parle seulement de contrôleurs (Prüfer) (225). Mais en fait, le choix de ces contrôleurs spéciaux (Sonderprüfer) tombe très souvent sur le Wirtschaftsprüfer.

Le domaine d'action de la mission spéciale est tracé par l'article 118, les *droits d'investigation* et l'*obligation de faire un rapport sur le résultat du contrôle* par l'article 121 de la loi de 1937.

(224) Voir art. 7 du décret-loi du 8 août 1935.
(225) Voir art. 119 de la loi de 1937 sur le choix des Sonderprüfer.

A. — *Le Domaine d'action.*

244. La loi de 1937 ne consacre au domaine d'action des Wirtschaftsprüfer (en tant que contrôleurs spéciaux) (qu'une seule phrase à l'alinéa 1[er] de son article 118 :

> « Statuant à la majorité simple des voix, l'assemblée générale peut désigner des contrôleurs aux fins de vérification des procédés utilisés lors de la constitution (de la société ou) employés sur le terrain de la gestion sociale, notamment aussi à l'occasion des mesures prises en vue de se procurer des capitaux ou de réduire le capital social ».

Dans la prévision de l'article 118, l'intervention du contrôleur spécial est *facultative*, au gré de l'assemblée générale, et a pour but d'éclairer les actionnaires, soit sur le processus de la constitution de la société, soit sur les mesures intéressant le capital social, en particulier et l'administration de la société en général.

En conséquence, la mission du Wirtschaftsprüfer se situe dans le domaine de contrôle des actes d'administration.

La brièveté des dispositions de l'article 118 appelle un commentaire que la doctrine n'a pas tardé à apporter (226).

245. Sur la première série des vérifications, c'est-à-dire sur le contrôle des procédés de fondation d'une société par actions, il faut constater, au départ, que la similitude des fonctions des contrôleurs spéciaux (Sonderprüfer) avec celles des commissaires aux apports (Gründugsprüfer) est certaine. Cependant, les Gründungsprüfer, régis par l'article 25 de la loi de 1937, exercent leurs activités de contrôle dans la phase de la fondation même de la société, leur nomination n'a lieu qu'au cas où l'un des fondateurs serait en même temps membre de la direction ou du conseil de surveillance, et surtout dans l'hypothèse des apports effectués autrement qu'en numéraire. En outre, ils sont toujours nommés par l'autorité judiciaire. Les Sonderprüfer, en revanche, entreprennent leur mission au moment où la société, déjà constituée, est inscrite au registre du commerce et existe aux yeux de tout le monde. Leurs vérifications portent sur les actes de fondation qui peuvent remonter à une période plus ou moins éloignée. Enfin, ils sont désignés, en principe, par l'assemblée générale et leur nomination en justice n'intervient qu'à la demande des minoritaires, lorsque l'assemblée générale a refusé d'agir et lorsqu'il y a des motifs de soupçon d'irrégularité.

246. Sur le deuxième point, c'est-à-dire sur le rôle du Sonderprüfer *dans la vérification des actes d'administration de la société,* la loi prévoit un exemple concret de l'appel aux capitaux et de la réduction du capital social.

(226) Voir Baumbach-Hueck, *op. cit.*, p. 300.

Néanmoins, le champ d'action ouvert aux contrôleurs spéciaux est assez vaste car les statuts peuvent prévoir d'autres circonstances dans lesquelles ceux-ci pourraient intervenir. Les exemples les plus fréquents des stipulations statutaires à cet effet concernent les actes d'aliénation ou d'acquisition des entreprises. Une entreprise achetée par la société déclenche la vérification du Sonderprüfer quant à sa rentabilité, son organisation, ses avantages et inconvénients. Quelquefois, le Sonderprüfer peut être chargé de découvrir des fraudes fiscales ou autres (freiwillige Deliktsprüfung), s'il y a lieu de soupçonner leur réalité. Les opérations conclues avec d'autres sociétés occasionnent le contrôle spécial du crédit dont celles-ci jouissent (Kreditwürdigkeit).

247. Une discussion sur la nécessité de l'intervention du contrôleur spécial s'est ouverte dans le cas où les comptes d'exercice viennent à être modifiée par la direction sur l'initiative du conseil de surveillance ou, exceptionnellement, par l'assemblée générale (227). Il faut entreprendre alors une nouvelle vérification des comptes d'exercice et satisfaire, une nouvelle fois, à l'obligation de leur publicité.

Pour certains auteurs, en particulier, pour Adler (228), cette vérification ne doit pas avoir lieu si les comptes d'exercice ont été établis par l'assemblée générale. Cependant, la prudence recommande en pareils cas d'insérer dans les statuts une clause prévoyant l'intervention exceptionnelle du Sonderprüfer.

248. Nous avons vu que le rôle essentiel du censeur consistait dans la vérification des comptes de la société. Il est donc parfaitement logique que l'intervention d'un contrôleur soit prévue aussi en cas d'augmentation ou de réduction du capital social. En effet, ces deux mesures modifient la physionomie des comptes sociaux à telle enseigne qu'une nouvelle vérification s'impose. En outre, elles touchent directement aux intérêts financiers des actionnaires. Ainsi, lorsque le capital social est augmenté, le nombre des actionnaires s'accroît et le dividende distribué diminue. S'il est réduit, c'est à l'inverse que le dividende devient plus substantiel.

Selon la manière dont le capital social est augmenté, il est possible de se placer dans deux hypothèses.

La première est prévue à la loi de 1937, la seconde à la loi du 23 décembre 1959 sur l'augmentation du capital social avec les fonds propres à la société (Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn-und Verlustrechnung).

Dans le premier cas, l'*augmentation du capital social peut* être *ordinaire* (gewöhnliche Kapitalerhöhung), émission de nouvelles actions selon les articles 149 et suivants de la loi de 1937, ou *conditionnelle* (bedingte Kapitalerhöhung) selon les articles 159 et suivants de la loi de 1937. L'augmentation conditionnelle est opérée

(227) Voir art. 125 de la loi de 1937.
(228) Dans *Wirtschaftsprüfung* 1949, p. 114.

soit afin de permettre aux obligatoires de convertir leurs titres de créance en actions ou de souscrire aux actions nouvelles par préférence (Bezugsrecht), soit dans le but de préparer la fusion de deux ou plusieurs sociétés.

Dans le deuxième cas, le capital social est augmenté avec les fonds propres de la société, pratiquement par incorporation des réserves.

249. Mais, quelle que soit la modalité d'exécution de cette mesure, la loi de 1937 et de 1959 prévoit l'intervention d'un contrôleur. Celle de 1937 parle d'un contrôleur spécial du processus de la réalisation de l'augmentation du capital, celle de 1959 d'un contrôleur de la conformité aux dispositions légales des bilans modifiés par suite de l'augmentation du capital par incorporation des réserves (229). Son texte a donné lieu à l'interprétation contenu au rapport n° 2/1960, p. 20 de l'Institut des Wirtschaftsprüfer (230). Nous en reproduisons quelques extraits :

> « La loi du 23 décembre 1959 sur l'augmentation du capital social avec les fonds propres de la société et sur le compte des profits et pertes, stipule dans son article 1, alinéa 4, que « la décision portant augmentation du capital nominal doit être basée sur un bilan ».
>
> Aux termes de l'article 3, la décision peut être basée sur le dernier bilan annuel établi à condition que ce bilan ait été contrôlé et pourvu d'un visa de contrôle ne mentionnant aucune réserve des contrôleurs des comptes d'exercice (Abschlussprüfer) et que la date du bilan (Bilanzstichtag) se situe tout au plus dans les sept mois précédant la déclaration de la décision aux fins d'inscription au registre du commerce.
>
> Selon l'article 4, la décision peut être fondée même sur un autre bilan, non établi au jour fixé des comptes d'exercice (Stichtag des Jahresabschlusses). Néanmoins, selon les dispositions sur l'alinéa 1, ce bilan doit être conforme aux dispositions relatives à la structure du bilan annuel et aux valeurs qui doivent y être portées, et sa clôture peut se situer tout au plus dans les sept mois précédant la déclaration de la décision aux fins d'inscription au registre du commerce. Aux termes de l'alinéa 2, le bilan doit être vérifié par un ou par plusieurs contrôleurs sur le point de savoir s'il est conforme aux prescriptions de l'alinéa 1. Ce contrôle a lieu antérieurement à la prise de la décision portant augmentation du capital nominal. Lorsque le résultat définitif du contrôle ne donne lieu à aucune objection, les vérificateurs sont tenus de constater ce fait dans une mention.
>
> La loi ne réglemente pas expressément la manière dont il faut procéder lorsque la décision est prise sur la base du dernier bilan annuel qui n'a pas été soumis ni à un contrôle obligatoire ni à un

(229) Voir Adler, Düring, Schmalz, *Die nette Gewinn und Verlustrechnung*, Stuttgart, 1961, Volume complémentaire à l'ouvrage de base *Die Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengengesellschaft*, précité. L'ouvrage de 1961 est entièrement consacré à la présente matière.

(230) Voir *Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer*, du 27 févr. 1960, n° 2.

contrôle facultatif des comptes d'exercice correspondant au contrôle obligatoire, prévu par le droit des sociétés par actions.

Cependant, nous pouvons conclure, compte tenu du but et du sens des dispositions relatives au contrôle que la loi édicte que, dans ce cas, il est requis au moins un contrôle visé à l'article 4 de la loi et que ce contrôle est suffisant. Il est laissé au bon vouloir des entreprises d'établir le bilan pris à la base de la décision du jour fixe (Stichtag) des comptes d'exercice ou à une autre date de clôture. En ce qui concerne la date fixe, une seule condition est requise : cette date doit se situer dans un laps de temps d'au maximum sept mois précédant la déclaration de la décision aux fins d'inscription au registre du commerce. Les dispositions de l'article 4 n'exigent que l'établissement et le contrôle des comptes d'exercice. Pour cette raison, la loi ne parle pas dans ce contexte de l'Abschlussprüfer mais bien des Prüfer, et ne mentionne à l'article 4, aliné 3, parmi les articles de la loi de 1837 relatifs au contrôle des comptes d'exercice, ni l'article 135 (objet et étendue du contrôle), ni l'article 140 (visa de confirmation). De même l'application des articles de la loi de 1937 appelés au secours n'est requise que « dans la mesure où la particularité du mandat de contrôle ne commande pas autre chose ». Par là même, il est possible d'entendre principalement les dispositions de l'article 139 de la loi de 1937 (rapport de contrôle).

Rappelons qu'en France, l'augmentation du capital entre dans la mission de contrôle normale du commissaire.

250. Une intervention analogue est prévue par la loi de 1937 en cas de *réduction du capital social.*

Le contenu et l'étendue de la mission de contrôle du Sonderprüfer varient selon les moyens adoptés pour arriver à réduire le capital social. Ainsi, la *réduction* peut être *ordinaire* (ordentliche Herabsetzung), *simplifiée* (vereinfachte Herabsetzung) ou opérée par *rachat des actions* (durch Einziehung von Aktien). Ces différentes modalités sont exposées en détail aux articles 149 à 194 de la loi de 1937. Elles débordent le cadre de la présente thèse par leur caractère particulier à la vie financière des sociétés. La mission du Sonderprüfer de vérifier le processus adopté lors de la réduction du capital social demeure dans ses principes la même que celle qui lui incombe en cas de l'augmentation.

Les dispositions sur l'augmentation et sur la réduction du capital social représentent la pièce maîtresse de la vie financière des sociétés par actions. Elles permettent de conclure que la tâche du Wirtschaftsprüfer appelé à exercer les activités d'un Sonderprüfer répond, en définitive, à trois buts différents mais intimement liés les uns aux autres :

— contrôle comptable,

— sauvegarde des intérêts des actionnaires,

— surveillance de la gestion financière des sociétés.

B. — *Moyens d'Investigation.*

251. Pour exercer sa mission spéciale, le Sonderprüfer doit disposer des éléments qui lui permettent de se rendre compte de la situation réelle dans le secteur vérifié.

A cet effet, l'article 121, alinéas 1 et 2, impose à la direction de fournir aux Sonderprüfer tous les moyens d'information et de leur permettre diverses vérifications matérielles nécessaires à l'accomplissement de leur devoir :

> « La direction est obligée de permettre aux contrôleurs de vérifier les livres et écritures de la société ainsi que les éléments patrimoniaux de celle-ci, notamment la caisse, le portefeuille-titres et le stock de marchandises. Les contrôleurs peuvent exiger de la direction toutes les déclarations et justifications exigées par un accomplissement consciencieux de leur devoir de contrôle ».

252. L'analogie de ces dispositions avec celles de l'article 138 sur le droit de communication en matière de vérifications obligatoires est certaine. Par conséquent, nous retrouvons les mêmes principes, notamment, celui que l'information ne peut être exigée que si elle est relative à l'objet de la vérification, et qu'en cas de pluralité des contrôleurs, chacun d'eux dispose de ce droit individuellement. Si la direction empêche les contrôleurs de poursuivre leur tâche, ils ont droit aux dommages-intérêts selon les termes de l'article 642 du Code civil allemand. Dans ce cas, la direction s'expose à l'amende prévue à l'article 303, alinéa 1[er] de la loi de 1937, car elle engage sa responsabilité et se rend coupable. La direction ne peut rien leur taire. Si les informations qu'elle produit sont confidentielles au sens de l'article 121, alinéa 3 précité, les contrôleurs en prennent connaissance mais ne les reproduisent pas dans leur rapport. Bien que ces droits d'investigation ne soient pratiquement limités que par le but et par la nature des vérifications qu'ils doivent faciliter, les Sonderprüfer en useront avec prudence de peur de commettre un abus de droit.

C. — *Rapport sur le résultat du contrôle spécial.*

253.

> « Les contrôleurs sont tenus de faire, sur le résultat de leur vérification, un compte rendu rédigé par écrit. Les communications que la direction fournit aux contrôleurs en invoquant l'obligation au secret qui lui incombe dans l'intérêt du bien commun de la nation et du Reich, ne peuvent pas figurer au rapport ; il en est de même des faits à l'inclusion desquels dans le rapport s'opposent, selon un examen loyal des contrôleurs, les intérêts prépondérants de la société, d'une entreprise intéressée ou du bien commun de la nation et du Reich. Le rapport doit être remis sans délai à la direction et déposé au registre du commerce du lieu du siège social. La direction doit annoncer ce rapport dans la convocation de la prochaine assemblée générale comme objet de délibération ».

C'est dans ces termes que la loi de 1937, article 118, alinéa 3 prévoit l'obligation d'un compte-rendu sur la mission spéciale de contrôle confiée aux Sonderprüfer.

Elle détermine, tout d'abord, la forme matérielle du rapport spécial. Il est obligatoirement rédigé *par écrit*. Ensuite, elle fixe son sort. Il est remis par délai à la direction qui l'inscrit à l'ordre du jour des délibérations de la prochaine assemblée générale.

254. Quant à son contenu, la loi se borne à édicter une *obligation positive* : le rapport doit se limiter au résultat de la vérification, et une *obligation négative* : le rapport ne doit pas reproduire les informations qu'il faut taire dans l'intérêt public.

Cette deuxième disposition est bien dans l'esprit de l'époque 1937. Le souci d'une information intégrale des actionnaires cède devant les exigences de la collectivité ou des entreprises intégrées. C'est bien l'image de l'économie d'une nation des Konzern dont l'industrie lourde se prépare aux temps de guerre.

Le silence relatif de la loi sur le contenu du rapport n'a cependant rien d'étonnant dès l'instant que celle-ci prescrit qu'il doit uniquement porter sur le résultat des vérifications. En réalité, il variera selon la nature du contrôle spécial effectué et sera différent selon que la mission a porté sur le processus de la fondation de la société ou sur les mesures concernant son capital social.

255. Une autre mission spéciale d'information peut résulter de l'application de la loi de 1959. Le Sonderprüfer ayant à contrôler si les dispositions légales ont été observées dans le bilan dressé à l'occasion de l'augmentation du capital social par les fonds propres de la société, il informe de l'exécution de sa tâche en délivrant une sorte de visa de confirmation. Celui-ci est un diminutif du visa donné en cas de vérification comptable obligatoire et se résume en une phrase, comme celle-ci :

« Le bilan ci-dessus arrêté à la date du ... satisfait d'après mes (nos) constatations aux dispositions de la loi du 23 décembre 1959 (BGBl I, page 789) ».

§ 3. *Comparaison entre la mission spéciale des commissaires aux comptes et des Wirtschaftprüfer*

256. La mission spéciale des censeurs d'entreprises français et allemands est issue de la mission ordinaire de contrôle et d'information que la loi de 1867 confie aux commissaires aux comptes et celle de 1937 aux Wirtschaftsprüfer.

Elle a le même fondement et les mêmes origines dans les deux pays et les attributs de son exercice sont également identiques. Il en va de même pour les faits générateurs qui déclenchent l'intervention du commissaire et du Sonderprüfer. Ils ont, en droit français comme en droit allemand, le caractère exceptionnel, mais prévu à l'avance par le droit positif en vigueur.

257. Ainsi, les organes extérieurs de contrôle spécial des sociétés françaises et allemandes par actions ont sensiblement le même devoir de contrôle et la même obligation de rendre compte sur le résultat des vérifications entreprises. Dans les deux droits, le législateur instituant la mission spéciale s'est préoccupé principalement des intérêts des actionnaires. La vie financière des sociétés par actions est bien le premier souci de tout actionnaire. L'incidence de la modification du capital social sur le montant des dividendes est d'une telle importance pour l'actionnaire que celui-ci en doit être informé intégralement.

Mais si l'information est intégrale en France, en Allemagne elle peut ne pas l'être pour des raisons majeures d'Etat ou d'intérêt des sociétés intégrées. C'est une première différence entre la loi de 1867 et celle de 1937.

Une deuxième différence tient au fait que le commissaire peut présenter à l'assemblée générale son rapport spécial lui-même, alors que le Sonderprüfer le remet toujours aux organes administratifs de la société qui le soumettent à la délibération de l'assemblée des actionnaires.

Il est aussi vrai que la loi allemande prévoit le contrôle spécial des Sonderprüfer en cas d'augmentation et de réduction de capital social, tandis que les textes réglementaires français n'appellent au commissaire qu'en cas d'augmentation du capital social seulement. En revanche, la loi française impose aux commissaires aux comptes la dénonciation au procureur de la République des faits délictueux, alors que la loi allemande ne prévoit pas une obligation de ce genre. Néanmoins, si les statuts d'une société allemande par actions peuvent prévoir un contrôle des infractions au fisc, rien ne s'oppose à ce que l'obligation statutaire de contrôle s'étende aussi sur d'autres délits. Seulement, dans ce cas, il ne s'agit pas d'un devoir légal de contrôle (gesetzliche Sonderprüfung) mais d'une obligation facultative (freiwillige Prüfung). Une deuxième différence se place dans l'hypothèse de la mésentente entre les administrateurs et les contrôleurs de la société.

S'il y a litige, les commissaires passent outre l'opposition ou l'inertie des administrateurs, mais encourent la censure du tribunal. Si la direction empêche le Sonderprüfer d'accomplir sa mission, celui-ci consigne le fâcheux incident dans son rapport.

Cependant, ce sont là des différences assez secondaires en comparaison avec celles qui apparaissent dans le choix des contrôleurs chargés de la mission et quant aux droits dont ils disposent.

En effet, en France, c'est le même commissaire aux comptes auquel la loi confie la mission ordinaire et la mission spéciale de contrôle et d'information. L'identité de la personne du contrôleur parle en faveur d'une unité organique de ces deux sortes de fonctions. La mission spéciale est un prolongement de la mission générale.

Il est aussi vrai de dire qu'en Allemagne, la Sonderprüfung est une variété de la Pflichtprüfung mais elles ne forment pas un tout compact : le lien d'unité personnelle des exécutants de ces deux espèces de contrôle n'est pas obligatoire en vertu de la loi. Si les

contrôles obligatoires ne peuvent être confiés qu'à des Wirtschaftsprüfer les contrôles particuliers peuvent être entrepris par toute personne physique ou morale versée dans la science et pratique comptable. Le domaine de la Sonderprüfung n'est pas un monopole des Wirtschaftsprüfer. En fait, ces derniers se voient attribuer cette tâche dans la majorité des cas. De plus, la loi de 1961 amorce un processus d'absorption des experts-comptables par les Wirtschaftsprüfer. Il va de soi que dans une telle conjoncture, le Sonderprüfer est très fréquemment porteur du titre de Wirtschaftsprüfer. Néanmoins, cette absence de trait d'union personnel entre le domaine des vérifications obligatoires et exceptionnelles est la conception de base de l'Aktiengesetz. Ce défaut d'identité de la personne du contrôleur des comptes eu du contrôleur spécial est aussi à l'origine d'une autre différence entre les systèmes français et allemand. La loi allemande de 1937 prévoit en faveur des Sonderprüfer des pouvoirs d'investigation que la loi française de 1867 n'organise pas spécialement pour ce genre de mission.

Du côté allemand, l'explication est claire. Les Abschlussprüfer sont obligatoirement Wirtschaftsprüfer. Les Sonderprüfer ne le sont pas. En conséquence, il s'agit de deux organes de contrôle différents. Chacun est donc doté des pouvoirs d'investigation aux termes de deux articles différents de la loi. Peu importe si le contenu de ces droits est à peu de chose près le même. Peu importe aussi que le Sonderprüfer soit en règle générale un Wirtschaftsprüfer qui contrôle la même société en qualité d'Abschlussprüfer. Dès l'instant où ils peuvent ne pas être identiques dans leur personne et qualité, ils reçoivent des pouvoirs de deux articles différents.

En France, l'explication de l'absence d'un texte spécialement consacré au droit de prendre communication et de se renseigner en cas de mission spéciale, varie en fonction de la conception que la jurisprudence se fait de la mission spéciale des commissaires aux compte.

Ou bien ceux-ci n'ont qu'une mission d'information, agissent sur avis des administrateurs ou des actionnaires et, alors, à quoi bon les investir des pouvoirs d'investigation ? Ou bien leur mission est une opération de contrôle tout comme celle qui leur incombe ordinairement et ils disposent de ces droits en vertu de l'article 32, alinéa 2 de la loi de 1861 (231).

Dans ce domaine, il n'y a pas d'équivalent en Allemagne. Un contact direct du contrôleur avec les actionnaires est tout simplement impensable. Le vérificateur ne connaît que les organes administratifs, représentant les actionnaires.

En Allemagne, le système de la séparation des pouvoirs et la cascade de délégations des droits est de rigueur.

(231) Décret du 8 août 1935.

Titre IV

Nature juridique de la mission de contrôle des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer. Leurs responsabilités

CHAPITRE PREMIER

NATURE JURIDIQUE DE LA MISSION DE CONTROLE

La nature juridique de la mission de contrôle des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer intéresse ces deux organes extérieurs de contrôle des sociétés par actions à tous les stades de leurs activités :

— au moment de leur choix et de l'acceptation de la mission,

— en cours d'exécution des vérifications pour connaître l'étendue de leurs droits et devoirs,

— en cas de révocation ou de démission avant l'accomplissement de la mission,

— au moment du compte-rendu sur les résultats des contrôles effectués,

— enfin, dans l'hypothèse de la mise en cause de leur responsabilité.

Section I

En France

258. En France, la loi de 1867 qualifie la fonction de commissaire de *mandat* à plusieurs occasions :

a) *lors de la responsabilité du commissaire,* dans l'article 43, qui précise que « l'étendue et les effets de la responsabilité des commissaires envers la société sont déterminés d'après les règles générales du mandat » ;

b) *lors de la désignation du commissaire par l'assemblée générale et quant à l'étendue de ses pouvoirs,* dans l'article 32, modifié par le décret du 31 août 1937, qui prévoit que l'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne ... un ou plusieurs commissaires qui ont le *mandat* de vérifier les livres ...,

c) *lors du compte-rendu à l'assemblée générale, dans* l'article 34, modifié par le décret du 8 août 1935, aux termes duquel « les commissaires établissent un rapport dans lequel ils rendent compte à l'Assemblée générale de l'exécution du mandat qu'elle leur a confié ... ».

La loi française est donc formelle : le commissaire aux comptes est investi d'un mandat, il accomplit un mandat, en rend compte et devient éventuellement responsable en vertu de sa qualité de mandataire.

259. Néanmoins, la doctrine française représentée notamment par MM. *Ripert* (1) et *Escarra* (2) s'inspire de la *théorie institutionnelle* des sociétés et refuse l'idée du mandat en professant celle d'un fonctionnaire de la société dont les attributs seraient de plus en plus d'ordre public.

A l'appui de sa conception, elle invoque les arguments suivants :

a) le commissaire n'est pas révocable *ad nutum* comme peut l'être tout mandataire. Le commissaire est un fonctionnaire de la société (3) ;

b) le commissaire n'accomplit pas des actes juridiques mais des actes matériels de vérifications ;

c) le commissaire n'engage pas, par ces actes, l'assemblée générale qui l'a nommé ; les actionnaires sont libres d'approuver ou de ne pas approuver le bilan.

Cette argumentation nous paraît susciter quelques remarques : *Le commissaire français ne remplit pas une fonction* réglementée par une législation professionnelle spéciale, comme c'est le cas du Wirtschaftsprüfer. Pour comprendre la nature juridique de sa mission, il faut se placer sur un terrain plus général de la délégation de pouvoirs. En l'espèce, la délégation est organisée par la loi, étant entendu que l'assemblée générale, titulaire de la totalité des pouvoirs dans la société, en est le délégant. Peu importe que cette délégation soit qualifiée de mandat. Les dispositions du Code civil français, article 1984 ne s'opposent en rien au contenu de ce mandat. Si nous admettons que les activités de contrôle des commissaires

(1) Voir Georges RIPERT, *op. cit.*, nos 583 à 586.
(2) Voir J. ESCARRA, *op. cit.*, no 442.
(3) Voir G. RIPERT, *op. cit.*, no 1178.

sont des *actes d'administration* l'article 1968 du Code civil vient au secours de notre hypothèse, car son alinéa 1er stipule en effet que « le mandat conçu en termes généraux n'embrasse que les *actes d'administration* ».

Que le commissaire n'engage pas l'assemblée générale est une affirmation de la doctrine qui n'interprète l'article 1998 du Code civil que dans sa lettre et peut être pas suffisamment dans son esprit. Ledit article précise que « le mandant est tenu d'exécuter les engagements contractés par le mandataire, conformément au pouvoir qui lui a été donné ». Or, en réalité, le commissaire ne reçoit aucun mandat d'engager les actionnaires ; son rôle consiste à vérifier, à leur place et pour motif de carence de connaissances comptables et autres tout à fait spéciales en la personne de la plupart des actionnaires, la comptabilité et la gestion de la société. Il n'y a donc pas lieu d'engager les actionnaires qui, en outre, sont libres après la lecture du rapport des commissaires, d'approuver ou non le bilan. Or, approuver le bilan est une opération distincte de sa vérification. Il semble donc qu'au moment de cette approbation, les actionnaires reprennent la plénitude de leurs pouvoirs dont ils en ont auparavant délégué la partie technique aux commissaires, la vérification.

En définitive, seul l'argument de l'absence de la révocabilité *ad nutum* des commissaires nous paraît être valable. Néanmoins, l'exament de la jurisprudence nous permettra d'apprécier si cet argument a une portée décisive pour écarter le mandat comme fondement juridique de la mission des commissaires.

260. En effet, aux termes de l'article 2004 du Code civil, le *mandant peut révoquer sa procuration comme bon lui semble.*

A cette rigueur, la jurisprudence a apporté une atténuation dans l'arrêt de la Chambre des requêtes du 8 avril 1857 (4). Les parties peuvent déroger à la révocabilité du mandat.

Mais il y a plus intéressant. La jurisprudence française a créé la *théorie du mandat conféré dans l'intérêt des deux parties.* D'après cette théorie, le mandat peut être révoqué par le consentement mutuel des parties, pour une cause légitime reconnue en justice ou enfin, suivant les clauses et conditions spécifiées par le contrat (5). Cette théorie du mandat conféré dans l'intérêt des deux parties a connu un grand succès en matière commerciale (6). Faut-il rappeler que le commissaire aux comptes est régi, par excellence, par les dispositions à caractère commercial ? Par conséquent, la jurisprudence française, tout en conservant l'idée de mandat pour expliquer la nature juridique de la mission du commissaire aux comptes, n'a fait que transposer sa théorie du mandat conféré dans l'intérêt de deux parties sur le terrain du contrôle des sociétés par actions effectué par les commissaires.

(4) Voir D.P., 1858.1.134, *affaire Cie d'Assurances c/ Pfeiffer.*

(5) Voir Ch. civ., 13 mai 1885, D.P., 1885.1.350, *affaire Frédéric Fiat c/ Fiat-Forey.*

(6) Voir Jean Hémard, « Les agents commerciaux », *Rev. trim. dr. com.*, 1959, p. 576 et s.

En dépit de la doctrine, elle qualifie les activités du commissaire aux comptes de *mandat*, révocable, non pas *ad nutum*, mais pour des motifs graves soumis à l'appréciation du tribunal.

261. Un bref aperçu sur l'évolution de la jurisprudence nous permettra de mettre ce problème en lumière.

Le 18 février 1895, le Tribunal de commerce de la Seine (7) a statué que si le conseil d'administration a qualité pour recevoir la démission d'un commissaire, il doit par voie de conséquences avoir qualité pour la lui rendre, aussi longtemps qu'il n'a pas été pourvu à son remplacement.

Dans cette espèce, le tribunal a donné le pas à l'intérêt de la société sur celui du commissaire.

Le 9 janvier 1890, le même Tribunal de commerce de la Seine a encore décidé que si les administrateurs d'une société sont révocables *ad nutum*, ils ne peuvent l'être que par les majorités prévues au pacte social. Ce jugement intéresse les commissaires qui, assimilables à certains points de vue aux administrateurs de la société, peuvent être protégés contre une révocation arbitraire.

Le 4 décembre 1899, le Tribunal de commerce de la Seine a rendu dans l'affaire *Mallet contre Société du café d'Harcourt* (8) un jugement dont les attendus parlent en faveur de la théorie du mandat :

> « Mais attendu que le commissaire aux comptes tient son mandat de ceux qui lui ont accordé leur confiance... c'est-à-dire des actionnaires ; que si au cours d'un exercice social il se produit des divergences de vue entre les mandants et le mandataire, il serait inadmissible et même contraire aux intérêts de la société que ce dernier pût continuer à exercer le rôle qui lui a été imparti, à l'encontre des décisions prises par les actionnaires..., que *mandataire au même titre que les administrateurs de la société*, le commissaire aux comptes est soumis comme les administrateurs aux règles ordinaires du mandat lequel est essentiellement révocable (article 2003 Code civil)... ».

Le jugement ci-dessus est aussi intéressant en ce qu'il touche à la question de la révocation du mandat. Tout en soulignant que celui-ci est essentiellement révocable aux termes du Code civil, le Tribunal de commerce a jugé prudent *d'insinuer*, par la rédaction habile de ses attendus, qu'il en est ainsi pour motifs graves, tels que la divergence de vues entre la société et le commissaire. Il en résulte, implicitement, qu'il ne s'agit pas d'une révocabilité *ad nutum* purement et simplement.

Le 3 août 1907, la Cour de Nancy a été saisie d'un appel dans l'affaire *Boutier et Jaurcier, contre administrateurs et commissaires de la Société des établissements Economiques de l'Est* (9). Elle a

(7) In *Journ. soc.*, 85.503.
(8) In *Journ. soc.*, 1900.367.
(9) In *Journ. soc.*, 1908.396.

confirmé le caractère de mandataire dévolu aux commissaires en ce qui concerne la responsabilité contractuelle de ces derniers :

> « Attendu que les fautes commises par les administrateurs et commissaires d'une société peuvent revêtir, suivant leur nature, deux caractères différents et donner lieu par la suite à deux actions distinctes ; que les unes sont des fautes contractuelles résultant de l'inexécution ou de la mauvaise exécution du *mandat* accepté... ; que la responsabilité qu'elles entraînent donne droit... à l'exercice de l'action directe du mandat accepté... ».

La Cour de Lyon (10) a elle aussi invoqué le mandat comme fondement de la responsabilité des commissaires aux comptes :

> « Attendu que les administrateurs et commissaires sont responsables suivant les termes des articles 43 et 4 de la loi de 1867 des conséquences dommageables... et des fautes qu'ils commettent dans leur gestion et dans l'accomplissement de leur mandat ».

Le 10 février 1914, le Tribunal de commerce de Lyon (11) recourt à la notion de mandat en ce qui concerne les activités mêmes du commissaire. « Le rôle du commissaire des comptes qui est *le mandataire des actionnaires et non des administrateurs* consiste simplement à vérifier la concordance des écritures et de leur justification par les pièces qui lui sont présentées comme véritables ». Il est à noter que ce jugement souligne assez curieusement que le commissaire agit dans l'intérêt des actionnaires, ses mandants, et non pas dans celui des administrateurs qui sont en fait eux aussi les mandataires des actionnaires : *le commissaire ne saurait alors être le mandataire d'un mandataire.*

Enfin, la Cour de Paris a rendu le 26 juin 1943 (12) le célèbre arrêt « *Eybalin contre Société Grand Hôtel des Ambassadeurs* ». La Société du Grand Hôtel des Ambassadeurs a soutenu que la fonction de commissaire était un mandat révocable *ad nutum* et que, de plus, l'assemblée générale avait de justes motifs pour révoquer les commissaires.

La Cour a décidé :

> « Considérant que l'appelant soutient d'abord qu'aux termes de l'article 32 de la loi du 24 juillet 1867, tel qu'il est rédigé après la modification y apportée par le décret-loi du 31 août 1937, la nomination pour une durée de 3 ans, de commissaires aux comptes constituerait une disposition d'ordre public, rendant irrévocable le mandat qui leur est conféré.
>
> Considérant que si l'examen des textes précités permet de soutenir que les commissaires aux comptes sont les mandataires des actionnaires, le mandat qui leur est confié apparaît être plutôt une *subdélégation* du mandat que la loi leur confère elle-même... que le droit

(10) Voir Lyon, 24 juin 1911, *affaire Faillite de la Société Lyonnaise de Crédit*, précité.
(11) Voir Trib. com. Lyon, 19 févr. 1914, *affaire Juhin, Jocteur et autres*, précité.
(12) Sur appel contre Trib. com. Seine, 4 nov. 1941, *Journ. soc.*, 1944.43.

de l'assemblée générale consiste ainsi à désigner un ou plusieurs commissaires, non pas pour leur donner le mandat qui leur plaît suivant les règles du Code civil, mais le seul mandat dont l'article 32 susvisé détermine les modalités... ce qui permet de conclure que les *commissaires ne peuvent pas être révoqués ad nutum comme des mandataires ordinaires,* ainsi qu'il est soutenu mais que le *mandat légal* qui leur est donné doit être considéré comme étant, en principe, soustrait à l'arbitraire d'une assemblée générale, sauf événements exceptionnels et sous la garantie du contrôle sévère des tribunaux...

Considérant qu'en contre-partie des droits qui leur sont accordés, les commissaires aux comptes ont à remplir des devoirs que l'article 32 leur impose et sur lesquels ils ne doivent pas transiger, sous peine de se voir retirer la mission de confiance qui leur est conférée ».

Voici donc un arrêt important qui marque l'ultime étape de l'évolution jurisprudentielle quant à la nature juridique de la mission du commissaire.

Il n'a pas manqué de provoquer de vives réactions dans la doctrine. Pour M. Decugis, il a ouvert « une brèche sérieuse dans le dogme de la révocabilité *ad nutum* des commissaires aux comptes (13). D'autres réactions sont rapportées par M. Heurteux (14).

Selon cet auteur, M. le Doyen Ripert approuve une solution qui est à tout point conforme à la *théorie institutionnelle* de la société. Pour lui, les commissaires sont au sein de la société « *des organes d'administration chargés d'une mission de surveillance qui exige une indépendance complète* », pour atteindre ce but, il faut soustraire le commissaire au pouvoir arbitraire d'une assemblée et préférer à la notion traditionnelle du mandat conventionnel celle d'un mandat légal à caractère semi-public (15).

M. Granger est favorable à une stricte application de la notion de mandat. Il lui apparaît encore plus nécessaire, depuis la réforme qui a fixé à trois ans la durée de ce mandat, de laisser la possibilité d'une révocation *ad nutum* quand les actionnaires ont cessé, au cours de cette période d'accorder leur confiance au commissaire aux comptes (16).

MM. Boitard (17) et Bastian (18) concilient le principe de la révocabilité *ad nutum* des mandataires sociaux avec la nécessité d'assurer aux commissaires aux comptes l'indépendance nécessaire à l'exercice de leurs fonctions.

(13) Voir son étude sur le jugement du Trib. com. Seine, 4 nov. 1941, précité, in *Journ. soc.*, 1944.1.

(14) Voir *op. cit.*, nos 498 et 499.

(15) Voir note sous Paris, 26 juin 1943 précité, D.J., 151 ; et *op. cit.*, no 1187.

(16) Voir *op. cit.*

(17) Voir note Boitard sous Paris, 26 juin 1943, S., 1944.2.69.

(18) Voir note Bastian sous Paris, 26 juin 1943, *J.C.P.*, 1943.II.2407.

M. Heurteux, estime que :

> « Eu égard à l'argument tiré de la *subdélégation* de mandat, la doctrine unanime fait remarquer que les actionnaires ne peuvent être considérés comme des mandataires qui se sustituent un tiers dans l'exécution de leur mandat puisqu'ils sont eux-mêmes maîtres de la société ».

Enfin, M. Decugis distingue le mandat des administrateurs de celui des commissaires dans lequel prédomine l'élément *louage de service*, en l'absence même de tout lien de subordination (19).

262. Quoiqu'il en soit, le commissaire est investi d'un mandat légal dont le contenu est défini par la loi de 1867 et complété par la jurisprudence et dont la révocation, au lieu d'être possible *ad nutum*, suppose des motifs graves à la charge du commissaire.

La jurisprudence a adopté, elle aussi, cette qualification et s'est prononcée dans ce sens dans l'affaire *Colté, Delaunoy et Cordier contre Gillet, liquidateur de la Compagnie de gros camionnage de Paris* (20) et dans l'affaire *Garisson et Inaud contre Caugardel et autres* (21).

263. En définitive, nous sommes en présence d'une variété de mandat-salarié (22) spécifique en la matière commerciale. Elle est très voisine du mandat donné dans l'intérêt de deux parties. Les expressions qualifiant le commissaire de « fonctionnaire social » ou de « mandataire légal pour la sauvegarde des intérêts des tiers (actionnaires) » ne semblent pas exprimer sans équivoque et d'une manière complète *l'essence juridique* du rôle des commissaires aux comptes en France.

La jurisprudence plus récente (23) parle du mandat social et donne son adhésion à la théorie de M. Ripert qui considère le commissaire aux comptes comme un fonctionnaire de la société (24).

(19) Voir Decugis, « La révocabilité *ad nutum* des commissaires aux comptes », *Journ. soc.*, 1944.1. Sa conception trahit le même désarroi qui persiste aussi devant ce problème en doctrine allemande.

(20) Voir Civ., 16 déc. 1891, D.P., 92.1.177, précité.

(21) Voir Req., 21 juill. 1890, D.P., 91.1.270 et *Rev.. soc.*, 91.9.

(22) Voir civ., 11 févr. 1891, D.P., 91.1.197, *affaire Cie de contre réassurances générales, Ponselle et cons. c/ Lemercier.* Voir aussi A. Moreau, *op. cit.*, p. 315 : « Le mandat des commissaires aux comptes entre dans la catégorie du mandat salarié. Il peut être gratuit, comme tout mandat, mais c'est excessivement rare ».

(23) Voir Trib. com. Tours., 1er févr. 1957, *J.C.P., affaire Valentin, Syndic, S.A. Abeille Tourangelle c/ S..., J. et C.*

(24) Voir Georges Ripert, *op. cit.*, nº 1178.

Section II

En Allemagne

264. En Allemagne, le problème de la nature juridique des actes de contrôle du Wirtschaftsprüfer se présente sous un angle différent :

1. Le Wirtschaftsprüfer a un statut professionnel défini par la loi de 1961.

2. Le Wirtschaftsprüfer accomplit une série d'actes de contrôle définis par la « loi de 1937 sur les sociétés par actions ».

Il faut rappeler encore une fois que nous laissons délibérément de côté la question de la nature juridique des actes qu'accomplit le Wirtschaftsprüfer en tant que conseil fiscal, juridique et autre ou en tant qu'exécutant des actes fiduciaires, de même que nous n'avons pas à nous occuper, ici, de ses activités de contrôle dans les sociétés autres que par actions.

Sous-Section I. — Nature juridique de la profession de Wirtschaftsprüfer

265. La loi du 24 juillet 1961 qualifie la profession de Wirtschaftsprüfer de carrière libérale (Freiberuf) (25). L'activité du Wirtschaftsprüfer ne constitue pas une profession commerciale ou industrielle (Gewerbe).

Il en résulte que le Wirtschaftsprüfer n'est pas inscrit au registre du commerce, qu'il ne paie pas la patente (Gewerbesteuer) et qu'il ne saurait en aucun cas se prévaloir de la qualité de commerçant.

La loi fiscale, sans donner une *définition positive* de la carrière libérale, précise dans l'article 18, alinéa 1 de la « loi instituant l'impôt général sur le revenu » Einkommensteuergesetz) que sont considérés comme revenus tirés des carrières libérales les revenus des activités de médecins, avocats, notaires, *Wirtschaftsprüfer,* etc.

En l'absence d'une définition générale et positive, il faut en conclure que les professions libérales (qui occupent une position à part dans le secteur de l'économie) sont reconnues comme telles non pas en vertu d'une disposition générale de la loi mais qu'elles présentent ce caractère en vertu de la législation qui leur est spécialement applicable. C'est donc en vertu d'une réglementation professionnelle que les carrières ont le caractère libéral, et c'est le cas du Wirtschaftsprüfer, objet de la charte professionnelle de 1961 (26).

(25) Voir art. 1, al. 2.

(26) Voir Dr. Hans Ehlers, « Neuregelung der Abgränzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit », article paru dans *Betriebs-Berater* 1961, p. 1120 et 1121 ; voir aussi arrêt de la Cour suprême des Finances (Oberster Finanzgerichtshof), Munich, du 10 décembre 1947 (VI/6/47) paru dans *Steuer- und Wirtschaftsrecht,* Teil II, 1948,

Sous-Section II. — Nature juridique des actes accomplis par le Wirtschaftsprüfer en vertu de la loi de 1937 sur les sociétés par actions

266. Les textes de l'Aktiengesetz précédemment cités ne définissent en aucun endroit la nature juridique de l'activité de contrôle du Wirtschaftsprüfer. Ils se limitent à prescrire la manière dont le Wirtschaftsprüfer est choisi, désigné et celle dont il engage sa responsabilité.

C'est une différence essentielle avec la France où la loi de 1867 considère les activités du commissaire aux comptes comme exercice d'un mandat.

Le mérite de la définition du fondement juridique de la mission du Wirtschaftsprüfer revient à la doctrine et à la jurisprudence bien que celle-ci n'ait eu que très rarement à soulever ce problème pourtant fondamental.

Il semblerait qu'il faille distinguer, en cette matière, entre les actes de vérification que le Wirtschaftsprüfer accomplit comme vérificateur des comptes d'exercice (Abschlussprüfer) et ceux qu'il entreprend en qualité de contrôleur spécial (Sonderprüfer). Cependant, ni la doctrine, ni la pratique, ne s'est encore penchée sur l'éventualité de ce problème et lui applique, dans ce domaine, les règles propres à la *nature juridique des actes de l'Abschlussprüfer.*

267. Défini comme organe compétent et indépendant de la société (27), le contrôleur des comptes d'exercice est lié à la société vérifiée par un contrat d'ouvrage (Werkvertrag) au sens de l'article 631 du Code civil allemand (28). En droit allemand, le contrat d'ouvrage est un contrat de résultat (Erfolgsvertrag) caractérisé par son objet qui consiste dans la prestation réalisée d'un service. Cependant, c'est plutôt un contrat *sui generis* (29), régi principalement par les dispositions de l'Aktiengesetz et par les règles professionnelles. Les dispositions de la partie générale du Code civil allemand, consacrée au droit des obligations ne lui sont applicables qu'à titre subsidiaire. Il ne faut pas pour autant perdre de vue que l'accomplissement des actes de vérification obligatoire (Pflichtprüfung) accuse des caractères d'un contrat de service (Dienstvertrag) au sens de l'article 611 et suivants du Code civil allemand. Néanmoins, il est impossible de parler ici d'un contrat de service car celui-ci a pour objet la promesse d'une prestation de service mais

n° 33 p. 77 et 78. Aux termes de cet arrêt, une profession est considérée comme libérale même si son titulaire, un Wirtschaftsprüfer, emploie pour l'exécution de ses affaires courantes, du personnel d'exécution à condition que ces employés ne poursuivent pas une carrière libérale eux-mêmes et que le caractère des services rendus les classe parmi les auxiliaires d'exécution subordonnés, n'agissant pas sous leur propre responsabilité.

(27) Voir ADLER, DÜRING, SCHMALZ, *op. cit.*, p. 575.

(28) Voir VON GODIN, WILHELMI, *op. cit.*, p. 467.

(29) Voir ADLER, DÜRING, SCHMALZ, *op. cit.*, p. 561.

non pas l'engagement de réaliser un résultat (30). Le rapport juridique entre l'Abschlussprüfer et la société vérifiée comprend alors des éléments hétérogènes qui empêchent d'en donner une définition unique. En présence de ces difficultés, les auteurs (31) préfèrent y voir « une sorte de mandat de gestion d'affaires de type contrat d'ouvrage (werksvertragsartige Geschäftsbesorgung) » au sens de l'article 675 du Code civil allemand.

268. Cette manière de voir de la doctrine exclut naturellement toute tendance de rapprocher le fondement juridique de la mission de l'abschlusprüfer à la nature juridique de l'activité du commissaire aux comptes en France. En effet, le mandat *stricto sensu* du droit allemand (Auftrag) (32) est essentiellement gratuit, et par conséquent, incompatible avec la juste rémunération du contrôleur.

269. Le pratique censoriale allemande se soucie par contre très peu de cette question. Elle se sert, en règle générale de « conditions générales régissant les commandes reçues » (Allgemeine Auftragsbedingungen) (33) et les prend comme base pour ses relations avec les clients. En effet, la fonction de ces conditions sert à établir les rapports entre la société contrôlée d'une part et le Wirtschaftsprüfer d'autre part.

Avant d'examiner la question de savoir si et dans quelle mesure ces conditions contribuent à l'éclaircissement du problème de la nature juridique des activités de contrôle du Wirtschaftsprüfer, nous sommes obligés d'expliquer tout d'abord la fonction juridique de ces « conditions générales ».

270. Les conditions générales des Wirtschaftsprüfer sont une application de l'usage allemand répandu dans les diverses branches d'industrie et du commerce d'établir, pour les relations d'affaires avec les clients, des conditions générales d'exploitation (Allgemeine Geschäftsbedingungen). En général, il est possible de distinguer, parmi ces conditions :

a) celles dont la connaissance va de pair avec l'acceptation par le client de leur *contenu uniforme* (général) pour toutes les entreprises de la même branche,

b) celles dont l'existence ne fait pas présumer irréfragablement cette acceptation.

Comme exemple des conditions générales de la première catégorie, citons « les conditions générales d'exploitation en matière de transport et de transit », les « Allgemeine Deutsche Spediteurbe-

(30) Voir ADLER, DÜRING, SCHMALZ, *op. cit.*, p. 561.

(31) Voir ADLER, DÜRING, SCHMALZ, *op. cit.*, p. 561 et J. VON STAUDINGER, *Kommentar zum Bügerlichen Gesetzbuch*, 11e éd. 1958, tome II, 3e partie, note préliminaire ad. § 611, note 222.

(32) Voir art. 622 du Code civil allemand.

(33) Voir annexe II.

dingungen » de 1937, rendues obligatoires par une instruction ministérielle de 1939 pour tous les membres de la profession.

271. « Les conditions générales régissant les missions reçues par les Wirtschaftsprüfer » font partie du deuxième groupe :

— leur rédaction n'est pas uniforme pour tous les Wirtschaftsprüfer ou plutôt pour les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften et aucune disposition légale ou réglementaire n'a rendu obligatoire leur usage ou application.

Leur force juridique est donc tirée du fait qu'elles font partie intégrante du contrat passé entre le Wirtschaftsprüfer et ses clients.

Mais il faut, à cette occasion, souligner une différence essentielle en droit allemand entre la convention normale, élaborée par les deux parties et « les conditions générales » qui sont le fruit de la rédaction de l'une d'elles seulement tandis que l'autre ne fait que de s'y soumettre (34).

Il semble, en définitive, que le principe de la liberté contractuelle est tempéré, du fait des « conditions générales », par une sorte *de contrat d'adhésion.*

Cependant, *rien ne s'oppose à ce que les « conditions générales des Wirtschaftsprüfer »* bien qu'élaborées en vue d'une application, générale, ne soient modifiées, au moment de la passation du contrat, par l'échange réciproque des volontés des parties.

Signalons enfin, que l'*Institut der Wirtschaftsprüfer de Düsseldorf* a élaboré le 19 juillet 1960 des conditions générales-type pour les Wirtschaftsprüfer dont les conditions générales figurant à l'annexe 2 du présent ouvrage sont une application d'espèce.

272. La lecture de ces conditions nous intéresse surtout pour autant qu'elle permet d'étudier, sur le plan purement contractuel, les rapports entre le Wirtschaftsprüfer et ses clients, et la nature juridique des actes qu'il accomplit pour le compte de ces derniers. Elles sont caractérisées par l'absence d'une définition juridique de la nature des contrats reçus par le Wirtschaftsprüfer. Cette remarque veut naturellement aussi en ce qui concerne les activités de contrôle.

Dénommées, en original « Auftragsbedingungen », ces conditions sont donc celles qui sont applicables à un *Auftrag.* Mais en l'absence d'un contexte précis, l'expression « Auftrag », extrapolée, est difficile à traduire par une notion juridique exacte. Selon Herbst (35), *Auftrag* signifie *mandat, charge, commission, instruction, commande, ordre.* Il en est aussi des expressions « Auftraggeber » et « Prüfungsaufräge » qui paraissent susceptibles d'interprétations juridiques diverses en l'absence d'un contexte juridiquement clair et précis sur la nature juridique de la mission reçue. Le

(34) Voir PALANDT, *Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch,* § 157, note 5a.
(35) Voir *Wörterbuch der Handels-Finanz-und Rechtssprache,* tome II, Luzern, 1958.

mot « Werkvertrag » n'y apparaît pas une seule fois ! Ce manque de précision est donc parfaitement surprenant dans un pays dont nous avons vanté la minutie et la méthode du législateur. Quel contraste avec la France où le fondement juridique du rôle du commissaire est réglementé par la loi, discuté par la doctrine et affirmé par la jurisprudence depuis une centaine d'années.

273. La même remarque vaut à l'égard de la *jurisprudence allemande* qui n'a jamais été pratiquement saisie de ce problème.

L'arrêt de la Cour fédérale des finances (Bundesfinanzhof) du 19 janvier 1960 (I 213/59) semble cependant recourir à l'idée du mandat lorsqu'il qualifie, sans souligner qu'il s'agit de la nature juridique des opérations soumises à sa décision, de « *Wirtschaftsprüfungsmandate* » et de « *Uebernahme der Mandate* » le fait pour une Wirtschaftsprüfungsgesellschaft d'avoir obtenu par l'intermédiaire d'un Wistschaftsprüfer trois « mandats » de contrôle économique contre versement d'une rente, et lorsqu'il précise que le fait de se charger de leur exécution n'équivaut pas à l'acquisition d'une valeur commerciale.

Il est a craindre que les juges de la Bundesfinanzhof n'aient préféré l'emploi d'une expression *elliptique* de mandat de peur de s'engager dans un domaine encore inexploré par la jurisprudence des tribunaux civils.

CHAPITRE II

LA RESPONSABILTE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES ET DU WIRTSCHAFTSPRUFER

274. L'ensemble des droits et devoirs dont le commissaire aux comptes et le Wirtschaftsprüfer sont investis en leur qualité d'organes extérieurs de contrôle des sociétés par actions permet de qualifier leur mission de mission de confiance.

Son accomplissement exige de leur part une extrême exactitude et une diligence qui ne vont pas sans mettre en jeu leur responsabilité.

Celle-ci découle de la nature et de l'étendue mêmes de leurs fonctions. Elle peut être soit *civile,* soit *pénale,* soit enfin *disciplinaire.*

C'est une première grande division de la matière, commune au système français et allemand.

La même analogie des régimes de responsabilité se retrouve dans une deuxième division distinguant en matière de responsabilité civile, la responsabilité contractuelle et délictuelle, et, en matière de responsabilité pénale, selon ses faits générateurs, la responsabilité encourue pour crimes et délits de droit commun et pour délits spéciaux à la situation des concours vis-à-vis des actionnaires et des organes sociaux.

Il en est de même de la responsabilité disciplinaire avec cette différence que son champ d'application est réduit en France aux seuls commissaires agréés alors qu'en Allemagne, elle a une portée générale et sanctionne des infractions aux principes de la discipline professionnelle commises par tout Wirtschaftsprüfer ou toute personne dirigeant une Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Enfin, le Wirtschaftsprüfer a *l'obligation* de souscrire une assurance contre sa responsabilité civile, lors de l'exercice de ses fonctions. Pour le commissaire, ce n'est qu'une faculté de couvrir par l'assurance sa responsabilité civile engagée de son fait personnel ou du chef de ses employés (1).

(1) Voir Lucien Isselé, *La responsabilité civile et pénale des commissaires dans les sociétés anonymes,* thèse imprimée, Chaumont, 1941, nos 641, 642 et 643.

Section I

Responsabilité civile

275. La loi française de 1867 et la loi allemande de 1937 ont eu pour but principal d'aménager les rapports des pouvoirs entre les divers organes sociaux et extra-sociaux. Il n'est donc nullement surprenant que parlant de la responsabilité des commissaires ou des Wirtsschaftsprüfer, elles ont entendu poser quelques principes de leur responsabilité envers la société.

Aussi, la responsabilité des censeurs d'entreprises qu'elles organisent est une *responsabilité contractuelle.*

Sous-Section I. — En France

276. En France, l'article 43 de la loi de 1867 précise que l'étendue et les effets de la responsabilité des commissaires envers la société sont déterminés d'après les règles générales du mandat.

Ainsi, la responsabilité contractuelle du commissaire est régie par deux principes établis par la loi elle-même :

— *elle ne joue que vis-à-vis de la société,*

— *elle est déterminée par les règles générales du mandat.*

Malgré la clarté de la loi, le principe que la responsabilité contractuelle ne peut être engagée que vis-à-vis de la société est commenté par la doctrine qui l'envisage sous l'angle de la notion de la personnalité autonome et distincte de la société. Ainsi, lorsque l'action en responsabilité est intentée par un syndic ou par un liquidateur, les intéressés à la réparation du préjudice sont à la fois les actionnaires et les tiers (2).

Par conséquent, la responsabilité civile encourue par les commissaires est de caractère contractuel à l'égard des actionnaires et de caractère délictuel à l'égard des tiers (3). L'obligation qui lie les commissaires à la société est une obligation de moyen et *non pas de résultat* (4). C'est exactement l'inverse de la conception allemande du rapport des Wirtschaftsprüfer avec la société contrôlée. Celle-ci l'analyse, en effet, comme *un contrat de résultat* (Erfolgsvertrag) (5).

277. Cependant, il nous semble que ce problème mérite une analyse plus approfondie de ses données constitutives, c'est-à-dire de

(2) Voir Jacques Bouteron, *op. cit.*, n° 58.

(3) Voir Claude Heurteux, *op. cit.*, n° 487 et H. et L. Mazeaud et A. Tunc, *Traité théorique et pratique de la responsabilité civile délictuelle et contractuelle*, 5e éd., 1957, nos 103.2. et s.

(4) Sur cette distinction, voir H. Mazeaud « Essai de classification des obligations », *Rev. trim. dr. civ.*, 1936, p. 1 ; et A. Tunc, « Distinction des obligations de résultat et des obligations de diligence », *J.C.P.*, 1945, n° 449.

(5) Voir n° 299 etc. du présent ouvrage.

l'acte répréhensible du commissaire et du préjudice qu'il entraîne.

En effet, le fait qui a déclenché la responsabilité du commissaire a été commis dans l'exercice de la fonction qui le lie à la société. Cet exercice étant basé sur le contrat, la responsabilité ainsi engendrée ne peut être effective qu'à l'égard de l'autre partenaire au contrat.

En revanche, les effets qui s'ensuivent peuvent avoir une incidence aussi bien sur la société, surtout en cas de faillite de celle-ci, que sur les tiers.

Le fait générateur de la responsabilité et ses effets préjudiciables nous apparaissent donc comme deux notions matériellement et intellectuellement distinctes. Nous estimons qu'il ne faut pas confondre la cause avec l'effet et parler de responsabilité contractuelle du commissaire à l'égard des tiers.

Ainsi, l'hypothèse citée par M. Bouteron rentre davantage dans la notion de la responsabilité civile délictuelle (6).

278. Le deuxième principe, selon lequel la responsabilité contractuelle est déterminée par les règles générales du mandat, est mis en lumière par l'article 1992 du Code civil et par la jurisprudence qui en a précisé la portée.

Aux termes de l'article 1992, en effet, le mandataire répond non seulement du dol, mais encore des fautes qu'il commet dans sa gestion. Néanmoins, la responsabilité relative aux fautes est appliquée moins rigoureusement à celui dont le mandat est gratuit qu'à celui qui reçoit un salaire.

Partant de la même disposition du Code civil, la jurisprudence a apporté quelques éclaircissements sur la notion du dol et des fautes qu'un commissaire peut commettre dans l'exercice de ses fonctions. Enfin, elle s'est aussi prononcée sur le degré de la responsabilité contractuelle des commissaires aux comptes.

279. Les tribunaux (7) entendent par dol le fait pour le commissaire de s'être soustrait, de mauvaise foi et volontairement à ses obligations. Parmi les fautes du commissaire, commises dans l'exécution de son mandant, ils distinguent celles qui proviennent d'erreur, de négligence, d'imprudence, d'un excès de confiance (8), d'inexpérience (9), d'impéritie (10). Elles sont de gravité diverses

(6) Voir observ. sous Trib. com. Tours., 1er févr. 1957, précité : « Lorsque l'action est engagée comme en l'espèce par le syndic qui représente à la fois les actionnaires et les tiers, on peut hésiter sur le fondement de la responsabilité sans que le principe de celle-ci puisse pour autant être contesté ».

(7) V. Jacques Bouteron, *op. cit.*, n° 57.

(8) Voir Lyon, 20 avril 1932, *Journ. soc.*, 1932.583, *affaire Suchet, Chéry, Judlin, Maréchal, de Verna et autres c/ faillite de la banque J. Taillandier et Cie* : « Attendu que la confiance est le dernier des sentiments auxquels doive céder celui qui est investi d'une mission de surveillance ».

(9) Voir Trib. civ. Seine, 8 janv. 1886, précité.

(10) Voir Paris, 14 nov. 1880, *affaire la Société Générale Forestière, Journ. Soc.*, et S., 1882.2.17 ; et Agen, 9 mai 1904, S., 1906.2.289, *affaire Castelnau, de Boery et autres et Société Bordelaise de Produits Chimiques c/ Syndic de la Société Coopérative de Production et de Consommation des agriculteurs du Lot-et-Garonne, précité.*

et, généralement, la faute par négligence ou par imprudence est sanctionnée plus rigoureusement que la faute d'erreur ou que la faute commise par un excès de confiance (11).

L'imprudence peut se confondre avec la négligence. Cependant, elle peut aussi en être complètement distincte : c'est le cas du commissaire qui aurait révélé des renseignements confidentiels (12).

En principe, le commissaire ne répond que de ses fautes personnelles (13). Il n'est pas tenu des délits et fautes des administrateurs dans la gestion de la société sauf s'il en avait eu connaissance et ne les aurait pas consignés dans son rapport à l'assemblée des actionnaires.

C'est dans ce sens qu'a décidé la Cour de Cassation qui après avoir reconnu que la solidarité entre administrateurs et commissaires ne se présumait pas, a admis la responsabilité solidaire entre eux si la faute commise est commune et également imputée aux commissaires et administrateurs.

280. Enfin, la jurisprudence applique les *règles générales de la responsabilité*. Elle exige la relation de la cause à effet (14) et veut que la préjudice éprouvé soit la conséquence directe de la faute commise (15).

Mais il faut, en outre, que la faute du commissaire lui soit personnelle (16) et qu'il soit prouvé que les actes préjudiciables aient été accomplis dans l'exercice de sa mission de contrôle (17).

Les tribunaux se sont également prononcés sur le problème de

(11) Voir Req., 27 juill. 1931, *Rev. soc.*, 1932.11 *affaire Maury, Grimo et Morato c/ Cuttoli et autres.*

(12) Voir Rouen, 1er déc. 1926, *Journ. soc.*, 1928.89 ; *Rev. soc.*, 1927.94, *Gaz. Pal.*, 1927.1.374, dans A. Moreau, *op. cit.*, p. 329, n° 224.

(13) Voir Req., 21 juill. 1890, *affaire Garisson et Inaud* C/ *Cangardel et autres*, D.P., 91.1.270 et *Rev. soc.*, 91.9, précité.

Voir observ. sous Trib. com. Tours, 1er févr. 1957, précité « la responsabilité des commissaires reste individuelle. Cependant, lorsqu'il y a fautes communes et que la responsabilité dérive d'un ensemble, indivisible des faits qui ne permet pas de déterminer la part que chacun a pu prendre, la jurisprudence admet la solidarité ». Voir aussi Trib. civ. Seine, 28 nov. 1884, *Rev. soc.*, 1885, Paris, 18.7.1895, *Rev. soc.*, 1895.545 et *Journ. Soc.*, 1895.433, *affaire Société des Dépôts et comptes courants.* Voir aussi Lyon, Lyon, 24 juin 1911, sur Trib. com. Lyon, 7 août 1909, *Faillite de la Société Lyonnaise de Crédit c/ veuve Dumaine, Reynaud et autres, Journ. soc.*, 1915.274 : « Attendu que si les administrateurs et les commissaires d'une société peuvent encourir une responsabilité solidaire, c'est à la condition qu'ils aient participé à une même faute ou à une série de fautes engendrant une obligation indivisible », et J. Bouteron, *op. cit.*, n° 63 à propos du même arrêt : « Lorsque les commissaires et les administrateurs n'ont pas exercé leurs fonctions dans le même temps, et qu'ils ont, les uns et les autres, participés à des fautes diverses dans des proportions variables, leur responsabilité n'est pas engagée au même degré ».

(14) Voir Req., 9 mars 1942 sur Douai, 21 juill. 1938, *Tieraut c/ Isoré*, précité.

(15) Voir Cass., 9 juill. 1891, *affaire Hacquard et autres c/ Chaupied et autres*, D.P., 94.1.173, sur la responsabilité des administrateurs d'une société et commandite par actions ; et Paris, 8 mars 1932, *Le monde colonial illustré*, précité.

(16) Voir Req., 8 déc. 1925, *Journ. Trib. com.*, 1926.584.

(17) Voir Req., 27 juill. 1931, précité ; Paris, 1er juin 1889, précité ; Rouen, 4 janv. 1911, *affaire Souvray et autres c/ Ouvrard et Chouard, Journ. soc.*, 1912.59 ; Trib. com. Marseille, 13 févr. 1928, précité.

l'atténuation de la responsabilité contractuelle du commissaire. En effet, celle-ci n'est pas pleinement encourue si le commissaire a agi de bonne foi (18) ou si l'actionnaire pouvait se rendre compte de la réalité de la situation par suite d'une souscription, d'une augmentation de capital et d'un crédit excessif consenti à la société (19), ou encore lorsque le président de la société exerce une sorte de dictature (20).

281. Les cas de responsabilité sont aussi variés que le sont les interventions du commissaire, soit dans l'exercice de sa mission de vérification et de contrôle ordinaire, soit dans l'accomplissement de sa mission extraordinaire. Les auteurs (21) se complaisent à les énumérer en fonction de décisions des tribunaux, rendues dans les divers cas d'espèce. A cette énumération des cas concrets, loin d'être exaustive, nous préférons donner un tableau d'ensemble, plus abstrait, des causes de la responsabilité civile contractuelle du commissaire. A cet effet, nous nous référons au jugement du Tribunal de commerce de Tours précité du 1er *février 1957* et aux observations qui permettent de conclure en guise de note (22) qu'il y a lieu de retenir la responsabilité des commissaires aux comptes qui ont commis des fautes lourdes dans l'exercice de leur *mandat* social par *carence, inertie* et *négligence,* qui n'ont pas effectué les vérifications permettant de déceler les manœuvres du directeur de la société et ont accepté comme valables les comptes et bilans fallacieux qui leur étaient présentés.

Si d'autre part, les commissaires s'abstiennent d'exercer le contrôle permanent que la loi leur permet d'effectuer ils engagent leur responsabilité civile pour tous les détournements et fraudes qu'un contrôle sérieux quoique intermittent leur aurait permis de relever (traites de complaisance, traites de cavalerie).

282. Les fautes des commissaires peuvent donc être ramenées à deux types généraux :

(18) Voir Civ., 4 juin 1883, *affaire Ordener et Coppens de Nortland c/ Wattier,* S., 81.1.113 ; et Lyon, 12 août 1884, précité.

(19) Voir Req., 21 juill. 1890, précité ; Paris, 8 mars 1932, précité, Rennes, 8 déc. 1887, *Rev. soc.,* 87.79 ; Amiens, 7 avril 1911, *Journ. soc.,* 1915.261 ; Agen, 9 mai 1904, précité : « Les administrateurs et commissaires de surveillance ne sauraient être rendus responsables de ce que l'augmentation du capital n'ayant pu être que partiellement réalisée, la circulation excessive d'effets s'est maintenue ».

(20) Voir Cass. crim., 1er mars 1945, D., 46.J.129, espèce D... C.A... et autres, critiqué par M.T. observations sous Trib. com. Tours, 1er févr. 1957, précité : La Chambre criminelle a admis que la responsabilité des administrateurs ne pouvait être engagée lorsque le président de la société avait exercé, en fait, « une sorte de dictature ». Son arrêt « paraît bien n'être qu'un arrêt d'espèce d'une portée très limitée ». Voir aussi note Chéron sous cet arrêt : « L'arrêt rapporté semble bien exonérer de toute responsabilité tant civile que pénale les administrateurs et les commissaires aux comptes d'une société anonyme lorsqu'il est établi que la collaboration des uns à la gestion et le contrôle des autres se sont heurtés à la mauvaise volonté d'une direction qui s'était arrogée un pouvoir absolu et s'était refusée à toutes investigations sur la situation de la société ».

(21) M. J. Bouteron ou M. A. Moreau, par exemple dans leurs *op. cit.*

(22) Note signée M.T.

1. *Négligence ou défaut de contrôle.*

2. *Approbation injustifiée des affirmations du conseil ou déclarations inexactes dans le rapport à l'assemblée générale.*

Il est à noter que le Tribunal de commerce de Tours relève à ce sujet que la résistance des dirigeants de la société ne saurait cependant constituer une cause d'exonération de la responsabilité puisqu'elle devait éveiller la méfiance des commissaires qui n'étaient pas privés de moyen d'action. Nous avons vu que la responsabilité contractuelle des commissaires était personnelle et que leur solidarité avec les administrateurs de la société ne se présumait pas. Il en est de même en cas de pluralité de commissaires où leur responsabilité est individuelle en vertu des règles générales régissant le mandat.

L'article 1995, en effet, du Code civil ne prévoit la responsabilité solidaire entre plusieurs mandataires « qu'autant qu'elle est exprimée » (23).

Le Tribunal de commerce de Tours (24) a déclaré la responsabilité des commissaires solidaires lorsque ceux-ci constituent *statutairement* un collège et sont placés sur un plan d'égalité absolue. A défaut de stipulation expresse des statuts, la responsabilité des commissaires agissant collectivement demeure individuelle (25).

La responsabilité solidaire avec les organes sociaux (conseil d'administration) a été tranchée par la Cour de Rennes (26), qui a déclaré

« Le commissaire aux comptes peut être appelé à raison de manœuvres auxquelles il a concouru et dont il a même pris l'initiative ».

Le commissaire ne saurait être actionné pour les actes antérieurs à la constitution de la société (27).

283. Une tentative assez hardie a été entreprise par la jurisprudence des Cours d'appel de la province, avant la guerre de 1914-1918. Partant de la disposition de l'article 1992 du Code civil qui prévoit que la responsabilité est appliquée moins rigoureusement au mandat gratuit qu'au mandat salarié, les Cours d'Agen (28) et de Lyon (29) ont essayé d'établir une *responsabilité échelonnée* en fonction du salaire reçu par le commissaire. Cette tendance d'ajouter à la distinction du Code civil une nouvelle division à l'intérieur du mandat salarié du commissaire a été cependant refusée par les Cours d'appel d'après la première guerre mondiale. Ainsi, la même

(23) Voir aussi l'art. 1202 du Code civil.

(24) Voir 1er févr. 1957, précité.

(25) Voir aussi, Trib. com. Seine, 30 sept. 1889 et 15 janv. 1894, respectivement dans *Journ. Trib. com.*, 90.269 et *Rev. soc.*, 94.145.

(26) Voir Rennes, 27 déc. 1913, *Journ. soc.*, 1914.361, *affaire Société de l'Union des débitants Brestois, c/ Mazeau et autres.*

(27) Voir Orléans, 15 févr. 1888, *Journ. soc.*, 1889.292, *affaire Société Construction du Loiret c/ Caillard et autres.*

(28) 9 mai 1904, *affaire Castelnau, de Boëry et autres*, précité.

(29) 24 juin 1911, *affaire Faillite de la Société Lyonnaise de Crédit*, précité.

Cour de Lyon (30) applique au commissaire « la responsabilité entière de la faute qu'il a commise, lui, *mandataire* de la société », bien que celui-ci avait allégué « qu'il était trop mal payé et qu'il voulait limiter sa responsabilité à un vingtième. La Cour de Paris (31) a décidé dans le même sens de la responsabilité intégrale, qu'elle que soit la « modicité de rémunération ».

Dans son ensemble, la jurisprudence française interprète donc fidèlement le vœu de la loi de 1867 que les effets et l'étendue de la responsabilité des commissaires aux comptes obéissent aux *règles générales du mandat.*

Sous-Section II. — En Allemagne

284. La situation n'est pas la même en Allemagne où la loi de 1937 n'a rien prévu au sujet de la nature juridique de la mission du Wirtschaftsprüfer, ni en tant que contrôleur des comptes d'exercice, ni en tant que contrôleur spécial.

Par conséquent, elle ne pouvait pas, comme la loi française, renvoyer purement et simplement aux dispositions applicables à la responsabilité civile, organisée à propos d'une catégorie de contrats déterminée.

C'est la principale raison pour laquelle son article 141 est conçu d'une manière concrète et explicite sur chaque cas de responsabilité qu'il prévoit :

> « (1) Les contrôleurs des comptes d'exercice, leurs assistants et les représentants légaux d'une société de contrôle des entreprises (Prüfungsgesellschaft) qui participent au contrôle doivent effectuer un contrôle consciencieux et impartial. Ils sont tenus au secret. Il ne leur est pas permis de mettre à profit sans autorisation les secrets commerciaux et industriels qu'ils auraient appris dans l'expédition de leurs devoirs. Toute personne qui viole ses obligations doit dédommager la société du préjudice qui en résulte ; plusieurs personnes sont tenues solidairement.
>
> (2) L'obligation aux dommages et intérêts des personnes qui ont agi par négligence est limitée à cent mille (Reichs) Mark par contrôle ; le même plafond est applicable même si plusieurs personnes ont coopéré au contrôle ou si plusieurs actes donnant lieu à l'obligation de fournir des dommages-intérêts ont été commis. Il n'est pas tenu compte de la question de savoir si les autres participants au contrôle avaient agi intentionnellement.
>
> (3) L'obligation de fournir des dommages-intérêts, prévus aux présentes dispositions ne peut être ni supprimée ni limitée par contrat.
>
> (4) Les droits résultant des présentes dispositions se prescrivent par 5 ans ».

(30) 10 nov. 1921, *affaire Entreprise générale des marbriers et sculpteurs réunis c/ Johannès Ravarin et autres*, *Journ. soc.*, 1923.338, note André Viénot : « Argument tiré de l'insuffisance de sa rémunération reste inopérant ».

(31) 8 mars 1932, *Le Monde colonial illustré*, précité.

Les dispositions ci-dessus sont applicables tout d'abord au Wirtschaftprüfer chargé de la vérification obligatoire (Pflichtprüfung) des comptes d'exercice et ensuite au Wirtschaftsprüfer agissant en qualité de contrôleur spécial (Sonderprüfer). En effet, l'article 120 de la loi de 1937 renvoie pour la responsabilité des contrôleurs spéciaux aux prescriptions de l'article 141.

285. Par conséquent, la mission ordinaire ou spéciale d'accomplir un contrôle impartial et consciencieux, accompagnée de l'obligation d'observer la discrétion sur les éléments confidentiels de la vie de l'entreprise et notamment sur ses secrets, est partiellement sanctionnée sur le plan de la responsabilité civile contractuelle par les dommages et intérêts. Leur montant varie selon que l'infraction a été commise par négligence (fahrlässig) ou intentionnellement (vorsätzlich). Dans le premier cas, les dommages-intérêts ne peuvent excéder le plafond de 100.000 Deutsche Mark par vérification obligatoire opérée. Ce forfait est applicable indépendamment du montant effectif du dommage. Si la faute a été commise délibérément, la loi ne prévoit aucune limite pour la réparation du préjudice subi par la société. Devant le silence de la loi, il y a lieu de conclure que la responsabilité est proportionnelle au dommage subi, conformément aux règles générales du droit des obligations (Schuldrecht).

286. Si l'acte préjudiciable est le fait de plusieurs personnes, leur *responsabilité est solidaire.* Cela serait notamment le cas des Wirtschaftsprüfer agissant en tant que « contrôleurs en cabinets groupés » (32) ou des Wirtschaftsprüfer aidés de leurs assistants. Lorsque la responsabilité est partagée par plusieurs personnes, il suffit que l'une d'elles ait agi par négligence pour que toutes soient solidairement responsables jusqu'à concurrence du plafond de 100.000 D.M., prévu en cas de faute commise par négligence. La loi ne recherche pas si les autres co-auteurs ont agi intentionnellement ou non ; la négligence d'un seul exclut pour les autres toute recherche de l'élément intentionnel.

Si la faute est due à un acte intentionnel auquel ont coucouru plusieurs contrôleurs, la responsabilité est répartie entre ceux-ci, conformément aux dispositions de l'article 426 du Code civil allemand, c'est-à-dire par parts égales, en principe. Un autre mode de répartition intervient cependant aux termes de l'article 254 du Code civil allemand lorsqu'il est possible de déterminer à qui incombe la majeure partie de la faute commise. Dans ce cas, la responsabilité est répartie au prorata de la part active dans l'acte préjudiciable (33).

(32) Wirtschaftsprüfersozietäten, voir Hermann Neflin, *Die Haftung des Wirtschaftsprüfers*, Stuttgart, 1960, p. 18.

(33) Voir Adler, Düring, Schmalz, *op. cit.*, p. 653 et s., Schlegelberger, Quassowski, *op. cit.*, p. 697 et 698, et Palandt, *op. cit.*, p. 377.

Cela est aussi la position de la Cour Suprême Fédérale (34) :

Cependant, ce système de plafond prévu en cas de faute survenue par négligence est pour le moins curieux. S'il est vrai que la responsabilité est déclenchée par un acte portant lésion à la société, la loi n'envisage pas cet acte isolément. Elle l'insère dans le cadre de la vérification prise globalement et limite la responsabilité à un maximum par vérification et non pas dommage subi. C'est une *responsabilité limitée*, mais étant donné l'importance du plafond, elle apparaît plutôt comme une responsabilité *à forfait*.

287. Enfin, les dispositions de l'article 141 sont impératives. Les parties ne peuvent ni les éluder ni les atténuer par contrat. En revanche, elles peuvent les aggraver. La prescription quinquennale oblige en outre la société à faire valoir ses droits envers les organes de contrôle dans les délais de 5 ans à partir du jour où le dommage est survenu (35). C'est alors que la date à laquelle cette prescription commence à courir ne correspond pas nécessairement à celle à laquelle la société a eu connaissance du fait préjudiciable.

288. La jurisprudence a précisé la portée des dispositions de l'article 141 de la loi de 1937 à l'occasion de l'arrêt de la Cour Fédérale Suprême, rendu le 15 décembre 1954 (36) :

> « Les dispositions de l'article 141 ne prévoient pas la responsabilité d'un Abschlussprüfer seulement en cas de non-accomplissement de ses devoirs stipulés expressément mais aussi en cas de toute violation de ses droits et devoirs. Sa responsabilité étant ainsi délimitée, elle se trouve également engagée s'il contrevient à son devoir d'informer (la direction). Si l'Abschlussprüfer délivre un visa de confirmation sous réserve ou refuse son octroi, sans motifs légitimes, sa responsabilité est engagée pour préjudice causé au crédit de la société contrôlée ».

Harmonieusement complété par la jurisprudence, l'article 141 de la loi de 1937 constitue donc un ensemble de dispositions présentant une réglementation spécifique de la responsabilité des contrôleurs d'entreprises en matière de vérifications obligatoires et spéciales.

289. Cependant, cette responsabilité prévue par une législation spéciale sur les sociétés par actions, est construite sur le principe général du droit allemand des obligations et basée sur la notion de *Treu und Glauben* (37). En définitive, elle en est une application

(34) Voir Cour Fédérale Suprême (Bundesgerichtshof), arrêt du 14 juillet 1954 (VI ER 1964.1965) reproduit dans *Der Betrieb*, 1954.820.

(35) Voir l'art. 198 du Code civ. allemand. En général, le délai de prescription de cinq ans est de règle en matière de réclamations civiles des sociétés par actions allemandes.

(36) Voir *Bundesgerichtshof*, 15 déc. 1954, II. Z/R 322/53, précité.

(37) Voir l'art. 242 du Code civ. allemand, L'expression Treu und Glauben peut être traduite par « la bonne foi ».

d'espèce. La bonne foi est à la base des rapports du Wirtschaftsprüfer avec la société contrôlée, même ni celui-ci agissant aussi dans l'intérêt de la collectivité, prend le caractère de « protecteur des intérêts publics » (38). A cet effet, peu importe aussi que son contrat soit qualifié de contrat d'ouvrage, de mandat ou autrement. La bonne foi est une notion commune à tous les engagements contractuels de fournir une prestation (Leistungsverpflichtung).

Dans son ensemble, l'article 141 coiffe toutes les hypothèses pouvant engendrer l'obligation civile contractuelle du contrôleur des comptes d'exercice envers la société. La même prévision de responsabilité joue en cas de pluralité des contrôleurs et au cas où les opérations de vérification sont effectuées à l'aide des assistants, du personnel auxiliaire d'exécution. Dans cette deuxième hypothèse, la responsabilité du Wirtschaftsprüfer, une responsabilité sans faute personnelle de sa part, est déclenchée aux termes de l'article 278 du Code civil allemand. L'article 141 ne mentionne pas expressément le Wirtschaftsprüfer ; il parle du contrôleur des comptes d'exercice. A cette occasion, il faut se souvenir de ce que l'article 137 de la loi de 1937 organise une sorte de monopole de contrôle obligatoire des sociétés par actions au profit des Wirtschaftsprüfer et des Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Aux termes de cet article, le contrôleur des comptes d'exercice peut être soit un Wirtschaftsprüfer — personne physique, soit une Wirtschaftsprüfungsgesellschaft — personne morale. L'un ou l'autre exerce la fonction d'Abschlussprüfer — contrôleur des comptes d'exercice. C'est aussi dans ce contexte qu'il faut s'expliquer pourquoi l'article 141 ne mentionne pas la société, la Wirtschaftsprüfungsgesellschaft expressément.

290. Le Wirtschaftsprüfer peut enfin engager sa responsabilité si, de connivence avec la direction, il a prêté son concours à la falsification des bilans, c'est-à-dire à la présentation de bilans mensongers. Dans ce cas, s'il avait agi par négligence, sa responsabilité sera civile. A cet effet, conformément à l'article 254 du Code civil allemand, le tribunal déterminera tout d'abord si le préjudice a été causé pour une partie majeure par le vérificateur des comptes d'exercice ou par la société contrôlée. Ensuite, il fixera la part respective de ces deux parties intéressées dans la responsabilité encourue. Si le contrôleur avait agi intentionnellement il engage sa responsabilité pénale (39).

291. Le problème est différent lorsque les dispositions de l'article 141 sont applicables à la responsabilité du contrôleur spécial — Sonderprüfer. Ici, ni le Wirtschaftsprüfer, ni la Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ne sont appelés au contrôle à l'exclusion de tous les autres vérificateurs n'ayant pas ce titre. Par conséquent, les dispositions de l'article 141 ont dû être rédigées aussi généralement

(38) « Wahrer öffentlicher Interessen », voir Hermann Neflin, *op. cit.*, p. 4.
(39) Voir Adler, Düring, Schmalz, *op. cit.*, p. 655 et s.

que possible afin de pouvoir jouer, tant en matière de mission ordinaire (légale), qu'en matière de mission exceptionnelle (légale ou prescrite par les statuts) des censeurs d'entreprises allemands.

292. Mais ce n'est pas seulement à la lecture des autres dispositions de la loi de 1937 qu'il faut recourir pour bien comprendre le sens de l'article 141. La responsabilité qu'il organise n'est qu'une parcelle du domaine général de la responsabilité contractuelle, délimitée et définie par le Code civil allemand (40). Ainsi, la notion de l'acte préjudiciable commis par négligence est précisée à l'article 276 dudit code : « Agit par négligence quiconque n'apporte pas, dans son acte, la diligence requise pour l'opération en question ». Par contre, la notion de l'acte intentionnel n'est pas précisée par le Code civil. Elle a été développée par la jurisprudence (41) et complétée par les auteurs (42).

En l'absence de décisions spéciales à la faute intentionnelle des organes extérieurs de contrôle des sociétés, la notion générale de cette faute peut être transposée sur le terrain même de la responsabilité du Wirtschaftsprüfer. En réalité, il n'y a pas de cloisons étanches entre les prescriptions de l'article 141 de la loi de 1937 et les dispositions du Code civil allemand sur les effets des contrats en général et sur ceux du contrat d'ouvrage plus particulièrement (43) car, comme il a été exposé par ailleurs, la doctrine allemande interprétait le lien contractuel du Wirtschaftsprüfer comme contrat d'ouvrage. De même, il faut retenir pour la responsabilité du Wirtschaftsprüfer toute la jurisprudence de portée générale rendue en la vaste matière de responsabilité civile contractuelle. C'est la principale raison pour laquelle les tribunaux allemands, appelés à se prononcer sur la responsabilité du Wirtschaftsprüfer n'ont pas estimé nécessaire de définir son fondement et sa portée mais se sont tout simplement prononcés sur la question de savoir si celle-ci était engagée ou non. Pour arriver à ce résultat, ils sont tenus uniquement à l'interprétation des dispositions sur les obligations des Wirtschaftsprüfer dont l'inobservation suffisait pour entraîner la responsabilité de ces derniers. Néanmoins, la juris-

(40) *Bürgerliches Gesetzbuch* du 18 août 1896. Voir notamment son art. 826 qui pose le principe de la répartition du préjudice causé.

(41) Voir Cour Suprême du Reich (Reichsgerichtshof), 9 avril 1904 (V 15/04) RGZ 57.239 à 242 : « La notion de l'intention ne comprend pas l'élément de la volonté de commettre un acte préjudiciable. Cependant, il faut que l'auteur de cet acte ait été conscient que le fait de son omission d'agir entraînera un effet préjudiciable ».

(42) La doctrine est partagée sur la question de savoir si l'auteur de l'acte intentionnel doit avoir la volonté de réaliser un résultat illégal (ce qui est important notamment en matière pénale) ou s'il suffit qu'il agisse simplement en prévision d'un tel résultat. La Cour Suprême du Reich (Reichsgericht) a décidé que l'intention existe sans qu'il soit nécessaire que l'auteur de l'acte préjudiciable ait souhaité ou même visé que son acte aboutisse à être parfait. De même, la question du mobile n'intervient pas. Voir PALANDT, *Bürgerliches Gesetzbuch*, 18e éd. Munich et Berlin 1959, p. 238. C'est la notion de « dol éventuel » (Bedingter Vorsatz) qui suffit à éluder le plafond de la responsabilité en cas de faute commise par légèreté.

(43) Voir les art. 631 à 651 du Code civ. allemand.

prudence allemande en cette matière est caractérisée par une grande pauvreté. Ce phénomène est sans doute dû au caractère spécifique de l'article 141 et à la clarté de sa rédaction. C'est d'ailleurs une première différence avec la France où les jugements et arrêts spécifiant le caractère de la responsabilité civile contractuelle des commissaires aux comptes sont nombreux et marquent la tendance à créer un système de responsabilité, spécifique, lui aussi, en comblant la lacune de la loi.

293. Les *praticiens allemands* ne sont cependant pas entièrement satisfaits du système en vigueur (44). Ils contestent la doctrine qui les considère comme *organe auxiliaire* de la société. C'est, sans doute, une réaction contre la tendance d'introduire en Allemagne la théorie institutionnelle des sociétés commerciales.

Ils prétendent, entre autres, que leur responsabilité est d'origine légale et s'opposent à la conception d'une responsabilité purement contractuelle. A cet effet, ils invoquent l'argument qu'il est impossible au Wirtschaftsprüfer de s'en dégager.

En revanche, ils admettent qu'aux termes de l'article 141 de la loi de 1937, seule la société vérifiée est en principe fondée à porter plainte au civil. Les tiers, tels que les actionnaires (ici, la distinction entre la société et les actionnaires est nette grâce à la conception juridique allemande de l'entreprise — Betrieb) et créanciers n'ont ce droit qu'en cas d'infraction préméditée aux bons usages visés à l'article 825 du Code civil allemand.

Se basant sur la jurisprudence copieuse portant sur l'article 826 BGB, la circulaire de la *commission technique des Wirtschaftsprüfer* pour les questions juridiques et financières s'est déjà préoccupée des moyens propres à limiter cette responsabilité lorsqu'elle est encourue en communiquant aux tiers des bilans certifiés ou des rapports de révision. Aux termes d'une circulaire en date du 25 mars 1960, cette commission considère que nonobstant la limitation de la responsabilité du réviseur prévue par l'article 141, il convient de ne jamais communiquer à des tiers le seul bilan certifié sans y joindre le rapport de révision et qu'en conséquence, il y a lieu, aux fins de se couvrir à l'égard des tiers, de relier les comptes certifiés avec ledit rapport de révision ou tout au moins, avec l'exposé général commentant ces comptes.

Sous-Section III. — La responsabilité civile des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer à l'égard des tiers

294. La question de la responsabilité contractuelle à l'égard des personnes étrangères au contrat est en principe exclue en France comme en Allemagne par la *relativité des contrats*. Le commissaire,

(44) Voir *Contribution à la gestion moderne des entreprises*, ouvrage précité, p. 258 et 259.

tout comme le Wirtschaftsprüfer, ne répond de la violation du contrat qu'envers son cocontractant.

Cependant, dans un cas d'espèce, la Cour de Douai (45) a statué que les administrateurs et les commissaires aux comptes d'une société anonyme étaient solidairement responsables à l'égard des tiers des *conséquences des déclarations inexactes* faites aux actionnaires dans leurs rapports aux assemblées générales et tendant à faire apparaître la situation de la société comme favorable, lorsque les déclarations ont eu pour effet de déterminer certaines personnes à acheter des actions à un prix supérieur à leur valeur réelle.

295. La même tendance s'est manifestée en Allemagne, où la jurisprudence a estimé qu'il était possible de *présumer* l'existence des rapports contractuels du Wirtschaftsprüfer avec des tiers lorsque le préjudice avait eu sa source dans le manquement au *devoir de surveillance des censeurs* ou dans *l'énonciation de leur rapport*, ayant déterminé les tiers à prendre des décisions malheureuses.

Un exemple typique nous est donné par l'arrêt du Tribunal régional supérieur de Munich rendu le 13 juillet 1956 (46).

Dans l'espèce tranchée, un membre de l'ordre des Wirtschaftsprüfer avait rédigé un rapport sur la situation patrimoniale de son commettant. Ce dernier s'en était servi *plus tard*, au su du Wirtschaftsprüfer comme pièce de dossier de demande d'ouverture de crédit.

Pour établir la responsabilité civile du Wirtschaftsprüfer, le tribunal a eu recours à la présomption de l'existence d'un *contrat tacite* de fournir des renseignements, passé avec le prêteur.

Le tribunal allemand a mis l'accent sur le fait que le Wirtschaftsprüfer savait, ou simplement pouvait savoir que son client allait se servir du rapport qu'il a établi et des renseignements que celui-ci contient à des fins d'ordre financier. Il va de soi qu'une telle interprétation de la responsabilité a soulevé des protestations de la part de l'ordre des Wirtschaftsprüfer (47).

296. Pour fonder la responsabilité contractuelle civile des censeurs d'entreprises, à l'égard des tiers, la Cour de Douai et la Cour de Munich ont donc estimé que les *renseignements* énoncés dans les rapports de contrôle du commissaire ou du Wirtschaftsprüfer constituent le fait générateur d'une telle responsabilité.

Quoi penser de cette tendance ?

Il semble tout simplement que, « dans la pratique, les tribunaux ne font guère de distinction entre la responsabilité contractuelle qui ne joue qu'à l'égard de la société, et la responsabilité civile dé-

(45) 30 mars 1905, *affaire Meurisse c/ Deele et autres*, *Journ. soc.*, 1905.500.

(46) 8 U. 838/53 dans le *Betriebsberater*, 1956, p. 866.

(47) Voir Hermann Neflin, *op. cit.*, p. 6 ; l'article de Faber dans le *Betriebsberater*, 1957, p. 494, et Circulaire spéciale de l'Institut des Wirtschaftsprüfer du 26 juillet 1960. Il faut cependant souligner qu'en espèce, le Wirtschaftsprüfer n'a pas agi en tant qu'Abschlussprüfer. Néanmoins, la possibilité d'une application par analogie est certaine.

lictuelle qui joue à l'égard de tous. Souvent, ces deux responsabilités naissent à l'occasion de la même faute et se superposent » (48). La jurisprudence au lieu de les distinguer, les confond au mépris du principe fondamental « res inter alios acta, aliis nec nocet nec procedit ».

297. Le problème de la responsabilité civile des censeurs d'entreprises à l'égard des tiers ne peut être envisagé sur le terrain contractuel auquel ces tiers sont de parfaits étrangers. Le principe de la relativité des contrats s'y oppose formellement (49). Si nous nous plaçons sur le terrain du mandat comme fondement juridique de la mission du commissaire, l'article 1382 du Code civil intervient dans la plénitude de ses effets (50). Si nous penchons vers la théorie institutionnelle et parlons avec M. Lucien Isselé de la *responsabilité institutionnelle*, nous ne pouvons pas ne pas écrire avec lui que :

« L'article 1382 est base d'une responsabilité certaine mais assez difficilement saisissable, intéressant au surplus quand le mal est fait. Il doit être précédé d'une série de normes qui fixent *exactement le rôle* et les responsabilités des administrateurs et des commissaires aux comptes dans leur mission de contrôle de la gestion par des administrateurs ».

Le malaise provoqué par l'arrêt de 1905 de la Cour de Douai s'explique essentiellement par deux considérations. La première a trait à la personnalité morale de la société. Celle-ci étant une entité autonome, il est permis de se demander si l'actionnaire agit au nom de la société, exerce une action sociale et demeure dans le domaine de la responsabilité contractuelle, ou s'il agit en son nom personnel, se détache de la société et devient par rapport à celle-ci un tiers *penitus extraneus*. Dans ce cas, son action ne peut plus ressortir du lien contractuel entre la société et le commissaire poursuivi. La deuxième raison nous est fournie par le manque de clarté de l'arrêt rendu. Celui-ci reconnaît la responsabilité du commissaire sans en indiquer le fondement.

D'autres tribunaux (51) ont cependant précisé avec netteté que si les administrateurs et les commissaires aux comptes d'une société anonyme sont de véritables mandataires des actionnaires, ils sont responsables vis-à-vis des tiers, créanciers de la société ou autres, de leurs agissements frauduleux ou fautifs ayant le carac-

(48) Voir André Moreau, *op. cit.* p. 331, n° 245.

(49) Voir l'art. 1165 du Code civil français et l'art. 241 du Code civil allemand. Cette disposition, sans être aussi explicite sur la relativité des contrats que l'art. 1165 du Code civil français, prévoit que le rapport d'obligation ne peut être fondé que par les relations juridiques entre créancier et débiteur. En outre, tout le livre 2 du Code civil allemand est bâti sur le système qui ne laisse aucune place, dans un rapport d'obligation, aux droits des tiers à l'exception de ceux que la loi prévoit elle-même (stipulation pour autrui, par ex.).

(50) Voir Lucien Isselé, *op. cit.*, n° 27.

(51) Voir Amiens, 26 déc. 1899 sur Trib. com. de Péronne, 22 févr. 1899, *Rec. Amiens*, 1899.217, rapporté par André Moreau, *op. cit.*, p. 331, n° 245 ; voir aussi Tours, 1er févr. 1957, précité.

tère d'un délit ou d'un quasi délit. L'arrêt de la Cour de cassation, Chambre des requêtes, du 25 février 1935 (52), bien que rendu sur la responsabilité des membres du conseil de surveillance d'une société en commandite par actions, peut s'appliquer tout aussi valablement aux commissaires lorsqu'il dispose que les manquements de ses membres aux obligations et devoirs de leurs fonctions, s'ils revêtent, au regard de la *collectivité* des associés, le caractère d'une violation d'un contrat, présentent, au regard des tiers, le caractère des faits quasi-délictuels qui obligent les auteurs à les réparer conformément aux règles des engagements qui se forment sans convention.

298. Invoquant des *engagements se formant sans convention*, la Chambre des requêtes abandonne le domaine contractuel comme base d'explication de la responsabilité des organes de contrôle à l'égard des tiers. En effet, l'article 1370, alinéa 4, du Code civil français précise que les engagements qui naissent d'un fait personnel à celui qui se trouve obligé, résultent ou des quasi-contrats, ou des *délits ou des quasi-délits*.

La responsabilité civile du commissaire à l'égard des tiers est par conséquent une responsabilité *délictuelle*. Elle est déterminée d'après les articles 1382 et suivants du Code civil et joue à l'égard de tous. Les tiers ont cependant la charge d'établir que le préjudice subi par eux résulte du manquement aux obligations et devoirs du commissaire aux comptes (53). Le caractère et l'étendue de la responsabilité délictuelle obéit aux mêmes principes que la responsabilité contractuelle, notamment en matière de solidarité, de relation de la cause à effet et de prescription des actions. Cependant, il nous semble que la responsabilité délictuelle intervient dans toute sa plénitude, la distinction entre le mandat salarié et gratuit ne pouvant en stricte logique jouer que dans le domaine de la responsabilité contractuelle.

299. La responsabilité civile des Wirtschaftsprüfer à l'égard des tiers a la même fondement que celle des commissaires français, à savoir l'acte préjudiciable délictueux (unerlaubte Handlungen) occasionnant la responsabilité civile délictuelle. Ce sont notamment les tribunaux allemands qui ont décidé que la responsabilité civile du Wirtschaftsprüfer à l'égard des tiers était une *responsabilité délictuelle*. La Cour fédérale suprême a précisé, dans son arrêt du

(52) *Affaire Roux c/ Nomand* ès qualité, S., 1935.1.129.

(53) Pour application par les tribunaux dans les cas d'espèce voir la jurisprudence citée par MOREAU, *op. cit.*, p. 331 et 332, n° 245 et par Jacques BOUTERON, *op. cit.*, n° 65. Voir notamment Req., 9 mars 1942, *affaire Tiéraut c/ Isoré*, précitée : « mais attendu d'une autre part, que même avant les modifications apportées par le décret-loi du 24 juill. 1935 aux dispositions des art. 32 à 34 de la loi du 24 juill. 1867, la responsabilité des commissaires aux comptes était engagée vis-à-vis des tiers par application du principe général contenu dans les art. 1382 et 1383 du Code civil, et dans les termes du droit commun, des délits et quasi délits civils ».

25 avril 1961 (54) que « la responsabilité du Wirtschaftsprüfer à l'égard des tiers ne peut être engagée qu'en vertu des dispositions sur les actes illicites, délictueux (unerlaubte Handlung).

La jurisprudence allemande applique avec rigueur les dispositions des articles 823 et 826 du Code civil allemand. Il faut examiner ces deux dispositions et en donner la portée exacte afin d'éviter des méprises au sujet de leur application.

L'article 823 prescrit en effet :

> « Quiconque, à dessein ou par négligence, porte atteinte illégalement à la vie, au corps et à la santé, à la liberté, à la propriété, ou à tout autre droit d'une autre personne, est tenu envers celle-ci de la réparation du dommage causé. La même obligation incombe à celui qui contrevient à une loi ayant pour but la protection d'autrui. Si, d'après le contenu de cette loi, une contravention à celle-ci est possible même en dehors de toute faute, l'obligation de réparation n'existe que s'il y a faute ».

L'article 826 précise à son tour :

> « Quiconque, intentionnellement, cause dommage à autrui d'une manière qui porte atteinte aux bonnes mœurs, est tenu de lui réparer le dommage ».

300. Que peut-on en déduire pour le Wirtschaftsprüfer ? En tant que contrôleur des comptes d'exercice, le Wirtschaftsprüfer a l'obligation de contrôler l'observation des dispositions légales sur le bilan et sur le compte profits et pertes. Nous pensons que celles-ci ont été édictées en vue de la protection de la collectivité qui en prend acte à la lecture du visa de confirmation du Wirtschaftsprüfer.

Il s'ensuit que le fait de délivrer un visa de confirmation sans réserve malgré des irrégularités constatées constitue un acte illicite, engageant la responsabilité du Wirtschaftsprüfer à l'égard des tiers. Ce faisant, le censeur allemand contrevient en effet à l'article 823 ci-dessus qui sanctionne justement la violation d'une loi protectrice des intérêts d'autrui.

Cependant, il faut que le Wirtschaftsprüfer ait agi intentionnellement, dans le dessein de donner des informations fausses en vue d'influencer les tiers. Si l'élément intentionnel lui fait défaut, il est appliqué le principe que le contrôleur, par son visa de confirmation, ne fournit aucun renseignement dans la prévision d'un acte concret et déterminé (55). La responsabilité en vertu d'un contrat passé au profit d'autrui (56) est également écartée car le contrat de vérification ne prévoit aucune prestation au profit d'un tiers.

(54) Voir Cour Fédérale suprême (Bundesgerichtshof), 25 avril 1961, in *Wirtschaftsprüfung*, 1961.532 et *Betriebs-Berater*, 1961, p. 837. Voir aussi Cour suprême du Reich (Reichsgerichtshof), 12 juill. 1926, I 294/25, *RGZ* 11.4.289 et Gadow, Heinichen, *op. cit.*, p. 137-138.

(55) Voir Adler, Düring, Schmalz, *op. cit.*, p. 657 et Schlegelberger, Quassowski, *op. cit.*, p. 701.

(56) Voir art. 328 du Code civil allemand.

Néanmoins, il faut préciser que notre raisonnement sur la responsabilité du Wirtschaftsprüfer à l'égard des tiers est uniquement basé *sur le visa de confirmation* envisagé comme acte générateur (faute intentionnelle) de cette responsabilité. La doctrine nous met en garde contre une généralisation de la notion des « dispositions protectrices » en cette matière. Pour Adler, Düring et Schmalz (57), l'article 141 de la loi de 1937 veut essentiellement sanctionner le devoir du Wirtschaftsprüfer d'effectuer une *vérification consciencieuse et impartiale* (gewissenhafte und unparteische Prüfung). Le devoir d'un contrôle consciencieux résulte pour ces auteurs des articles 135, 139 et 140 de l'Aktiengesetz, et des règles générales de la probité et de la diligence professionnelles. Ils définissent l'impératif de l'impartialité (58) de la manière suivante :

> « En sa qualité d'organe compétent de la société, le Wirtschaftsprüfer doit prendre une position impartiale, égale au « sans parti pris » des experts près les tribunaux ».

Les mêmes auteurs prescrivent (59) que les dispositions de l'article 141 de la loi de 1937 *ne sont pas* des dispositions protectrices au sens de l'article 823, alinéa 2 du Code civil allemand.

La même opinion est défendue par Schlegelberger et Quassowski (60) :

> « Les tiers que ne se trouvent pas avec l'Abschlussprüfer dans un rapport contractuel direct ne sauraient se prévaloir que des droits (sanctionnés en justice) résultant des actes illicites, délictueux. Les droits visés à l'article 823, alinéa 1 du Code civil ne peuvent pas être invoqués car les intérêts patrimoniaux de ces tiers ne rentrent pas dans la catégorie des droits et intérêts juridiques qui s'y trouvent mentionnés. Les droits sanctionnés en justice que vise l'article 823, alinéa 3 du Code civil, supposent qu'une loi protectrice a été violée. Les dispositions de l'article 141 (de l'Aktiengesetz) ne sont pas considérées comme droits protecteurs au sens dudit article 823, alinéa 3 ».

301. En revanche, l'article 826, vise le cas spécial des actes commis intentionnellement contre les bonnes mœurs. Pour un Wirtschaftsprüfer les bonnes mœurs sont les obligations qu'il doit respecter en vue de la bonne renommée de la profession et du maintien du climat de confiance qu'exige son exercice (61). Si la loi exige l'élément intentionnel de l'auteur de l'acte répréhensible, elle aggrave la situation du Wirtschaftsprüfer dont la carrière ne permet pas de distinguer, par exemple, une négligence (62), non inten-

(57) Voir Adler, Düring, Schmalz, *op. cit.*, p. 644.
(58) Voir Adler, Düring, Schmalz, *op. cit.*, p. 645.
(59) Voir Adler, Düring, Schmalz, *op. cit.*, p. 656 et von Godin, Wilhelmi, *op. cit.*, p. 134.
(60) Voir Schlegelberger, Quassowski, *op. cit.*, p. 707.
(61) Voir Cour Fédérale, arrêt du 13 juill. 1956, dans le *Betriebsberater*, 1956, p. 865.
(62) Grobe Fahrlässigkeit.

tionnelle du dol éventuel (63) constitutif de l'intention punissable. L'article 826 du Code civil allemand est donc une source de dangers pour le censeur des sociétés allemandes (64).

302. Les actions en dommages-intérêts pour actes illicites se prescrivent par trois ans à compter du jour où la personne lésée a eu connaissance du dommage subi et, en tout cas, par trente ans à partir de la date à laquelle cet acte a été commis. Cette prescription, prévue à l'article 852 du Code civil allemand, est organisée dans les délais d'usage en matière civile.

303. Une dernière question peut se poser au sujet de la *responsabilité civile* du commissaire aux comptes et du Wirtschaftsprüfer *pour les dommages causés par leurs assistants*. Aux termes de l'article 1384 du Code civil français et de l'article 278 du Code civil allemand, cette responsabilité leur incombe en raison du devoir de surveillance des personnes qu'ils ont sous leurs ordres. Elle n'appelle aucune remarque spéciale, sauf qu'en Allemagne, elle découle aussi du principe de la responsabilité propre (Eigenverantwortlichkeit) du Wirtschaftsprüfer, posé par les règles professionnelles.

304. En définitive, la responsabilité civile des Wirtschaftsprüfer et des commissaires aux comptes intervient, soit à l'égard de la société, et elle est contractuelle, soit à l'égard des tiers, et elle est délictuelle. Ce sont là deux plans juxtaposés. Le tort du système jurisprudentiel français est de les confondre en les superposant. Cette confusion n'est pas possible en Allemagne où le Wirtschaftsprüfer, considéré dans ses missions de contrôle et d'information, ne se manifeste aux tiers que par son visa de confirmation. En outre, il n'a pas de compte à rendre aux actionnaires devant lesquels il n'apparaît même pas. Les occasions d'engager sa responsabilité envers les tiers sont donc rares et la réglementation générale du Code civil allemand sur la responsabilité civile ne donne pas lieu à une jurisprudence abondante.

Sous-Section IV. — Comparaison de deux systèmes

305. En définitive il apparaît que le régime de la responsabilité civile contractuelle des censeurs d'entreprise est jurisprudentiel en France et légal en Allemagne.

Une autre différence entre ces deux régimes ressort dans le domaine de la solidarité en cas de pluralité des contrôleurs. Présumée en Allemagne aux termes de la loi même, la solidarité ne l'est pas en France, où la faute demeure individuelle pour autant qu'elle

(63) Bedingter Vorsatz.

(64) Voir « Circulaire spéciale de l'Institut des Wirtschaftsprüfer de Düsseldorf », 26 juill. 1960.

puisse être délimitée et imputée à chacun des commissaires agissant en commun.

La taxation forfaitaire du montant de la responsabilité du Wirtschaftsprüfer pour faute commise par négligence est inconnue en France où l'article 1992, alinéa 2 fait cependant une distinction entre le mandat gratuit et le mandat salarié. La tentative des tribunaux inférieurs d'introduire dans cette matière un échelonnement non pas selon le mobile ayant conduit à la faute, mais selon le montant de la rémunération reçue par le commissaire est restée sans succès durable et paraît être abandonnée à l'époque actuelle.

Enfin, l'article 141 de la loi de 1937 prévoit cinq ans comme délai de prescription de l'action en dommages-intérêts contre le Wirtschaftsprüfer (65). En France, cette prescription est triennale (66) et comme en Allemagne, son délai court à partir de la date à laquelle se sont produits les faits pouvant donner ouverture auxdites actions.

Cependant, une prescription plus courte d'un an est prévue par l'article 17, alinéa 5 de la loi de 1867 :

> « Toute action en responsabilité tendant à la réparation d'un préjudice subi par la société, fondée sur des faits ou des circonstances à l'assemblée générale des actionnaires par un rapport de gérant ou du conseil de surveillance, doit, à peine de forclusion, être intentée dans un délai d'un an à compter de la date de l'assemblée générale à laquelle ces rapports ont été soumis ».

Bien que le commissaire aux comptes ne soit pas expressément mentionné, il résulte de l'article 39 de la loi de 1867 qu'il est applicable aux commissaires. Dans les sociétés anonymes, ceux-ci remplacent de quelque façon le conseil de surveillance des sociétés en commandite par actions.

La violation du secret professionnel déclenche, en Allemagne, la responsabilité civile du Wirtschaftsprüfer envers la société. L'article 141 de la loi de 1937 est formel à ce sujet. Cependant, depuis la troisième réforme du Code pénal, la sanction est aussi pénale (67).

(65) Il est à noter que la prescription générale des droits nés de contrats d'ouvrage est de six mois aux termes de l'article 636 du Code civil allemand. Or, nous avons vu que le rapport du Wirtschaftsprüfer avec la société était interprété par la doctrine comme Werkvertrag, c'est-à-dire contrat d'ouvrage. La loi de 1937 ne définit cependant en aucun endroit la nature contractuelle du lien du Wirtschaftsprüfer avec la société par actions vérifiée. A plus forte raison, l'art. 141 a préféré de prescrire un délai considérablement plus long, étant donné la qualité de la mission du censeur d'entreprises allemandes. Il a pu arriver à ce résultat par le biais du silence de la loi sur le fondement juridique de la fonction du Wirtschaftsprüfer en tant que contrôleur comptes d'exercice ou organes de vérifications spéciales. La jurisprudence confirme cette manière de voir et fait céder la prescription de six mois à celle de cinq ans (voir *Juristische Wochenschrift*, 1927.669 et Hermann Neflin, *op. cit.*, p. 20).

(66) Voir art. 17, al. 4 de la loi de 1867 (décret 31 août 1937), applicable aux commissaires aux comptes par analogie. Depuis l'arrêt de la Ch. civ. Sec. Com. et Fin. du 21 janv. 1948, *Journ. soc.*, 1948.261 — le délai de prescription est de trois ans qu'il s'agisse de l'action sociale ou de l'action individuelle. Voir aussi A. Dalsace, « L'unification de la prescription de l'action en responsabilité contre les gérants et administrateurs des sociétés par actions », dans *Rev. soc.*, 1950.1).

(67) 4 août 1953.

En France, l'article 34, loi de 1867, se référant dans son dernier alinéa à l'article 378 du Code pénal, astreint les commissaires au secret professionnel. La sanction est pénale, mais, sur le terrain du dommage civil, l'on applique l'article 1382 et suivant du Code civil français (68).

Section II

Responsabilité pénale

307. La question de la responsabilité pénale des vérificateurs de sociétés en France et en Allemagne présente, en réalité, un intérêt plus théorique que pratique. Les tribunaux français n'ont eu à s'occuper de cette matière que très rarement et la jurisprudence allemande est absolument néante à ce sujet. Notre exposé se situe alors davantage dans la perspective d'une éventualité que dans celle d'une réalité juridique.

Sous-Section I. — En France

308. Jusqu'à 1935, la responsabilité pénale des commissaires aux comptes n'a soulevé aucune discussion. Elle était essentiellement encourue pour complicité avec les administrateurs de société (69). Mais au lendemain du décret-loi du 8 août 1935, modifiant la loi de 1867, et notamment son article 34, la situation a changé.

Le rôle de commissaires a été étendu de sorte que ceux-ci pouvaient être exposés davantage à *pêcher par intention*. D'autre part, l'éventail des actes punissables est devenu plus riche. A côté des *crimes et délits de droit commun*, comme escroquerie, publication de faits faux en vue d'obtenir des souscriptions ou des versements, distribution de dividendes fictifs etc., le décret-loi du 8 août 1935 a institué, dans l'article 34, alinéa 5, *quatre délits spéciaux* :

— *le fait de donner ou de confirmer sciemment des informations mensongères sur la situation de la société,*

— *le fait de ne pas révéler au Procureur de la République les faits délictueux dont le commissaire a eu connaissance,*

— *la violation du secret professionnel* (70).

— *l'infraction aux prescriptions d'incompatibilités et interdictions* (71).

(68) Voir V. P. FAUCONNEAU, « Le secret professionnel du commissaire de sociétés », *Rev. comm.*, janv.-juill. 1952, p. 12 et s.

(69) Voir Trib. com. Seine, 21 déc. 1932, *J. soc.*, 1933, p. 592, sur appel Paris, 7 mai 1934, *Sem. Juridique*, 1935.1381, « *affaire Comptoir central français et autres c/ Claudel et Fressard* précité, voir aussi *affaire Stern et autres c/ Société des affrêteurs réunis*, Trib. com. Seine, 5 mai 1928, *Rev. soc.*, 1928.385 et Crim. rej., 31 mars 1933, *J. soc.*, 1933.529, dans la même affaire.

(70) Voir H. LECOMTE, « Des nouvelles pénalités et déchéances en matière de sociétés par actions », *Journ. soc.*, 1936.81 et s.

(71) Voir art. 33 de la loi de 1867 (décret-loi du 8 août 1935).

309. En matière de crimes et délits le droit commun, la Cour d'Assises, des Alpes Maritimes avait eu à se prononcer sur le faux en écritures de commerce passées sur les instructions du commissaire (72).

310. L'escroquerie (73) et l'abus de confiance (74) se présentent, dans la pratique judiciaire, comme des faits punissables commis par les administrateurs dont le commissaire peut être complice. On applique alors la *théorie générale de la complicité punissable* avec cette particularité que les peines sont aggravées si le commissaire exerce ses fonctions dans une société faisant appel à l'épargne publique (75).

311. Les quatre délits spéciaux organisés par le décret-loi du 8 août 1935, auxquels il convient d'ajouter le délit d'information mensongère visé par le décret-loi de la même date, mais créant, au profit des actionnaires, un droit préférentiel de souscription aux augmentations de capital (76) peuvent être groupés en trois catégories selon la peine qui les accompagne.

312. Ainsi, le *délit de l'information mensongère* sur la situation de la société et la non-révélation du procureur de la République est sanctionné par l'article 34, alinéa 5 de la loi de 1867 (décret-loi du 8 août 1935) d'un emprisonnement de un à cinq ans et d'une amende de 360.000 à 7.200.000 francs anciens, ou de l'une de ces deux peines seulement.

Mais dès avant l'intervention du décret-loi du 8 août 1935, la Cour de cassation, Chambre criminelle avait rendu un arrêt de principe (77) sur le délit d'information mensongère :

> « Attendu qu'il résulte des énonciations du jugement du Tribunal correctionnel sur les déclarations de Sond (commissaires aux comptes à l'assemblée générale précitée étaient mensongères et que ce prévenu a, par ses déclarations, aidé et assisté avec connaissance des auteurs du délit de publication des faits faux, faits de mauvaise foi, en vue d'obtenir des souscriptions et des versements ; d'où il suit que les juges du fond ont relevé tous les éléments du délit qu'ils retenaient à l'encontre du demandeur ; et qu'il importe peu que l'arrêt attaqué ait atténué la responsabilité de Sond en concédant qu'il a pu être incomplètement documenté et qu'il avait le tort de se considérer comme un employé subalterne de la société,

(72) Voir Jacques Bouteron, *op. cit.*, n° 66, 1°.

(73) Voir Issolé, *op. cit.*, n^{os} 257 et s. et Trib. com. Seine, 9 juill. 1934, in *Rev. trim. des soc.*, 1943.318, *affaire du Comptoir Lyon Alemand* (bilan frauduleux).

(74) Voir art. 405 et 406 du Code pénal ; voir aussi Cass., 3 mars 1933, *Journ. soc.*, 33.529 et *Gaz. Pal.*, 33.1.973, précité.

(75) Art. 405, al. 2 du Code pénal.

(76) Art. 11.

(77) 31 mars 1933, *affaire Stern et autres c/ Société des Affréteurs Réunis*, précité ; voir aussi Houpin et Bosvieux, *op. cit.*, n^{os} 862, 885, 1110, 1400, 1421.

dès lors que sa mauvaise foi résulte formellement de l'ensemble des contestations sus-énoncées dudit arrêt ».

Par conséquent, ce délit exige que *les informations aient le caractère mensonger,* que le *commissaire connaisse leur inexactitude* et soit *de mauvaise foi* (78).

Un jugement postérieur au décret-loi du 8 août 1935 a été rendu par le Tribunal correctionnel de la Seine, le 15 février 1950 (79). Il a été décidé que le commissaire aux comptes qui ne formule aucune objection à la présentation sciemment inexacte ne remplit pas son devoir de contrôle et d'information et se rend coupable du délit des informations mensongères sur la situation de la société données par les administrateurs et le directeur général. Il encourt la même responsabilité qu'eux, aggravée par la nature de ses fonctions (80).

313. **En revanche, la responsabilité générale du commissaire** pour non-dénonciation au procureur de la République des faits délictueux ne suscite pas de questions controversées depuis l'arrêt de la Chambre criminelle du 17 décembre 1937 (81).

La violation du secret professionnel est sanctionnée par l'article 378 du Code pénal d'emprisonnement de un à six mois et d'une amende de 36.000 à 180.000 francs anciens. Les commissaires sont tenus au secret sur tout ce qu'ils apprennent dans l'exercice de leur mission, sauf à l'égard de l'assemblée générale et du Procureur de la République, en cas de découverte de faits délictueux (82).

314. Les infractions aux prescriptions d'incompatibilités et d'interdictions sont punies par l'article 33, alinéa 11 (décret du 8 août 1935) d'une amende de 360.000 à 7.200.000 francs anciens. Le mépris des incompatibilités fondées sur le lien pécuniaire a été jugé par la Chambre criminelle dans l'affaire *Aristoclès* (83).

« Attendu que ces constatations réunissent les éléments du délit prévu par la loi du 24 juillet 1867, article 33, modifié par le décret-loi du 8 août 1935, qui déclara incompatibles les fonctions de commissaire de société avec celle d'employé rétribué en une autre qualité, de toute entreprise dont ladite société possède au moins un dixième du capital ;

(78) Sur l'exonération de la responsabilité, voir la note Chéron sous Crim., 1er mars 1945, précitée : « L'arrêt rapporté semble bien exonérer de toute responsabilité tant civile que pénale les administrateurs et les commissaires aux comptes d'une société anonyme lorsqu'il est établi que la collaboration des uns à la gestion et le contrôle des autres se sont heurtés à la mauvaise volonté d'une direction qui s'était arrogée un pouvoir absolu et s'était refusée à toute investigation sur la situation de la société ».

(79) *Affaire Dirigeants de la Société des Mines de fer de Barburet, Rev. soc.*, 1950.304.

(80) Voir André MOREAU, *op. cit.*, p. 336, n° 251.

(81) *Rev. trim. dr. soc.*, 1938.80, espèce non citée.

(82) Voir P. FAUCONNEAU, « Le secret professionnel du commissaire de sociétés », *Rev. commis.*, juin-juill. 1952, p. 12 et s. et Lyon, 12 mai 1952, *affaire Debet, Maillère, Sauzet, Astic et autres,* précité.

(83) 5 avril 1946, *Journ. soc.*, 1946.235, précité.

« Attendu d'autre part qu'aux termes du même article, la violation des dispositions précitées suffit à constituer le délit ; que dès lors, *la constatation expresse de la mauvaise foi n'étant pas exigée, l'intention délictuelle doit être présumée,* jusqu'à preuve contraire, non rapportée en l'espèce, que d'ailleurs, les juges ont déclaré exclusive de la bonne foi ; la manœuvre ayant consisté à dissimuler la rétribution du prévenu par les mentions inexactes de la comptabilité ; d'où il suit que le moyen ne peut être accueilli ».

315. Enfin, en ce qui concerne les rapports prévus par le décret-loi du 8 août 1935 en cas de renonciation par les actionnaires à leur droit préférentiel de souscription, il est prévu à l'article 11 de ce décret que les commissaires ayant donné ou confirmé sciemment des indications inexactes dans ces rapports sont punis d'une amende de 360.000 à 36.000.000 de francs anciens.

Il s'agit, en l'espèce, d'un délit d'information mensongère mais d'un délit *sui generis* sanctionné par une sévère amende pécuniaire.

316. Enfin, parmi les délits spéciaux prévus par l'article 34 nouveau de la loi de 1867 et par l'article 11 du décret-loi du 8 août 1935, en cas de renonciation par les actionnaires à leur droit préférentiel de souscription, il est possible de distinguer ceux que le commissaire aux comptes commet comme auteur principal et ceux dont le caractère permet de retenir sa responsabilité pénale comme complice des administrateurs.

Si la première hypothèse n'offre pas de difficulté d'interprétation des textes, il n'en est pas de même lorsque le commissaire est poursuivi pour complicité.

Il peut s'en rendre coupable le plus fréquemment en matière de délits pour information mensongère dans son rapport aux actionnaires.

En effet, si cette information est basée sur le bilan établi par les administrateurs et si le commissaire sait que ce bilan est faux, il peut encourir simultanément une responsabilité pénale comme auteur principal du délit d'information mensongère et une autre responsabilité pénale pour complicité coupable avec les administrateurs ayant présenté, dans le bilan, une situation de la société manifestement fausse.

317. Cependant, au sujet de ce cumul de responsabilité, la doctrine a soulevé la question de savoir si les délits spéciaux prévus à la charge des commissaires par l'article 34 nouveau de la loi de 1867, et, plus particulièrement, celui d'informations mensongères, excluaient, pour eux, la complicité des délits commis dans les bilans par les administrateurs (84).

C'est là une question délicate qui jusqu'au décret du 8 août 1935 était appréciée par application des articles 59 et 60 du Code pé-

(84) Voir L. Hugueney, « La complicité des commissaires aux comptes dans les délits relatifs aux bilans », *Rev. trim. dr. soc. et dr. fin.*, 1938, n° 2, p. 149 et s.

nal (85). M. le Professeur Hugueney a estimé (86) qu'il n'est pas certain, depuis ce décret « que le délit spécial de l'article 34, vis-à-vis du commissaire, exclut la complicité d'escroquerie, ou de distribution de dividendes fictifs, ou de publication de faits faux à l'effet d'obtenir ou tenter d'obtenir des souscriptions ou des versements : parce que l'escroquerie, la distribution de dividendes fictifs, la publication de faits faux sont des *délits complexes* dans lesquels les mensonges relatifs au bilan ne représentent qu'un élément. Et l'on ne voit pas pourquoi, quand, au regard de l'administrateur, on fait entrer dans l'incrimination, avec le mensonge, les résultats du mensonge, on serait obligé, vis-à-vis du commissaire qui les a prévus, qui les a voulus, de faire abstraction de ces résultats. Nous serions donc ici en présence non pas d'un pseudo mais d'un vrai concours d'infraction. Qu'en résultera-t-il pratiquement » ?

Jusqu'ici la jurisprudence a témoigné pour les commissaires plus d'indulgence que de sévérité (87). M. L. Hugueney se demande si elle ne sera pas tentée d'adoucir les rigueurs qui découlent logiquement, à la charge du commissaire, de la combinaison de la théorie de la complicité et de celle du concours idéal d'infraction.

En réalité les tribunaux recherchent principalement la mauvaise foi et l'intention frauduleuse qu'ils considèrent comme éléments substantiels de la complicité (88). En l'absence de ces éléments constitutifs, les commissaires sont déchargés de la responsabilité pour complicité comme dans la fameuse affaire *Banque de Lyon et de la Loire*, dans laquelle les commissaires de surveillance avaient été impliqués comme complices d'escroquerie (89).

(85) Art. 59 : « Les complices d'un crime ou d'un délit seront punis de la même peine que les auteurs mêmes de ce crime ou de ce délit, sauf les cas où la loi en aurait disposé autrement ».

Art. 60, al. 1 : « Seront punis comme complices d'une action qualifiée crime ou délit, ceux qui, par dons, promesses, menaces, abus d'autorité ou de pouvoir, machinations ou artifices coupables, auront provoqué à cette action ou donné des instructions pour la commettre ».

(86) *Op. cit.*

(87) Voir Colmar, 23 juin 1936, note Rousseau, précitée.

(88) Voir Correctionnel Seine, 21 déc. 1932, *affaire « Comptoir Central français et autres c/ Claudel et Fressard »*, *Journ. soc.*, 1933.592. La note signée A. V. bien que rédigée sous une décision antérieure au décret du 8 août 1935, résume bien l'ensemble du problème : « Toute nouvelle en jurisprudence, cette solution nous paraît fondée... surtout le rapport favorable du commissaire aux comptes, dont on doit supposer qu'il a poussé aussi loin que possible ses investigations, peut déterminer les personnes les plus hésitantes. Son intervention répond exactement à la définition de la manœuvre frauduleuse exigée par l'article 405. Remarquons d'ailleurs que la question de sa bonne ou de sa mauvaise foi personnelle n'importe pas, la jurisprudence n'imposant pas la complicité du tiers comme réalisée, au cas où le conseil, à l'insu du commissaire ne lui aurait remis qu'une comptabilité inexacte ce qui confère au jugement rapporté son intérêt, c'est que le tribunal a rompu avec la thèse traditionnelle qu'un faux bilan ne constitue jamais qu'un mensonge écrit ».

Voir aussi Crim., 31 mars 1933, *Journ. soc.*, 1933.529, précité.

(89) Cass. crim., 28 avril 1888, D.P., 88.1.943, *affaire Chanal et Nony c/ Rolland, Troubat, Savary, Zielinski et autres.*

318. La question de la *prescription* des actions en responsabilité pénale est enfin tantôt résolue par la loi de 1867, tantôt par les règles générales applicables à cet effet en matière pénale.

En ce qui concerne les crimes et délits de droit commun, le délai de prescription est de 10 ans pour les crimes et de 3 ans pour les délits. S'il s'agit des délits spéciaux, l'article 14, alinéa 4 prévoit une prescription triennale à partir du jour où le délit a été commis ou en cas d'un délit successif à partir du jour du dernier acte délictueux.

319. En résumé, le système juridique français de la responsabilité générale des commissaires aux comptes est caractérisé par la dualité des crimes et délits de droit commun et des délits spéciaux visés par les textes sur les sociétés par actions (loi de 1867 modifiée par le décret-loi du 8 août 1935 et le décret-loi de la même date créant, au profit des actionnaires, un droit préférentiel de souscription). La jurisprudence a apporté suffisamment d'éléments explicatifs de ces textes sauf en matière de complicité des commissaires pour délits spéciaux. Celle-ci a fait cependant l'objet des études doctrinales et semble présenter plus d'intérêt théorique que pratique, les cas concrets d'une telle complicité étant assez rarement portés devant les tribunaux.

Sous-Section II. — En Allemagne

320. En Allemagne, la responsabilité pénale des Wirtschaftsprüfer se présente d'une manière analogue au système français.

En effet, à côté des crimes et délits de droit commun, la loi de 1937 sur les sociétés par actions prévoit des délits spécifiquement liés à la fonction de contrôleur de sociétés, à savoir le délit de l'information mensongère dans le rapport de contrôle et le délit de violation de l'obligation au secret.

321. Pour ce qu'il y a des *crimes et délits de droit commun*, il est certain qu'ils peuvent donner naissance à la responsabilité pénale du Wirtschaftsprüfer car le régime général du droit pénal est également applicable dans le cadre des dispositions de la loi de 1937 (90). Mais, pratiquement, les dispositions générales du Code pénal (91) ne seront jamais appliquées étant donné la situation du Wirtschaftsprüfer à l'égard de la société et à l'égard des tiers dans le cadre organique de la loi de 1937. Les hypothèses-types des faits punissables sont sanctionnées par la loi de 1937 et en dehors de ces cas précis, le Wirtschaftsprüfer aura à peine l'occasion de s'engager sur le terrain de la responsabilité pénale générale.

(90) Baumbach-Hueck, *op. cit.*, p. 589, note 1 *in fine* et p. 593 ; *Wirtschaftsprüfer-Handbuch*, 1959, p. 55.

(91) *Strafgesetzbuch* du 15 mai 1871.

Une seule réserve s'impose cependant au sujet de la violation de son obligation au secret professionnel. Celle-ci est sanctionnée à la fois par l'article 302 de la loi de 1937 et par l'article 300 du Code pénal (92). Le Code pénal prévoit comme sanction de la révélation des secrets professionnels une amende ou une peine de prison allant jusqu'à six mois ou une de ces deux peines seulement.

322. Mais en dehors des cas visés par le droit pénal général, on appliquera l'article 302 de la loi de 1937 :

« Est puni d'emprisonnement ou d'amende :

1. Quiconque agissant en qualité de contrôleur ou d'assistant d'un contrôleur fait un rapport faux sur le résultat du contrôle on ne révèle pas dans son rapport des circonstances importantes ;

2. Quiconque en qualité de contrôleur ou d'assistant d'un contrôleur contrevient à son devoir de la discrétion et met à profit, sans y être autorisé, les secrets commerciaux ou industriels qu'il a appris lors de l'accomplissement de ses devoirs ;

La portée de cet article est générale en ce sens que ses dispositions sont applicables aussi bien aux contrôleurs des comptes d'exercice qu'aux contrôleurs spéciaux, par conséquent, à tout Wirtschaftsprüfer agissant en l'une ou l'autre qualité. La loi ne fixe, ni le taux, ni la durée des peines qu'elle prescrit. En tout cas, l'emprisonnement peut être prononcé pour cinq ans au maximum et les amendes varient entre 5 et 10.000 DM (93).

Les faits prévus punissables par l'article 302 ci-dessus sont au nombre de deux :

— *l'information mensongère,*
— *la violation de l'obligation au secret.*

323. *Une information mensongère* peut être fournie soit *explicitement* : le rapport du Wirtschaftsprüfer sur les résultats du contrôle entrepris contient des informations contraires aux constatations qu'il a faites sur l'état de la société, soit *implicitement,* le Wirschaftsprüfer ne mentionne pas dans son compte rendu à la direction et au conseil de surveillance les faits qu'il est obligé d'y révéler aux termes de l'article 139 (94) ou 121 (95). *Il faut cependant qu'il ait agi intentionnellement ; la simple négligence ne fait pas naître à sa charge la responsabilité pénale* (96).

324. Le Wirtschaftsprüfer peut aussi engager sa responsabilité pour délit d'information mensongère. Lorsqu'il prête son concours à la direction en vue de la présentation inexacte des bilans.

(92) Modifié par la réforme du Code pénal du 4 août 1953.
(93) Voir BAUMBACH-HUECK, *op. cit.*, p. 606, note 1.
(94) En cas de contrôle des comptes d'exercice.
(95) En cas de contrôle spécial.
(96) Voir BAUMBACH-HUECK, *op. cit.*, p. 606, note 2.

Dans ce cas, c'est la direction qui contrevient aux dispositions de l'article 296, n°s 1 et 2 de la loi de 1937. En effet, les dispositions de cet article prévient la peine d'emprisonnement pour les organes sociaux (la direction et le conseil de surveillance) qui auraient présenté la situation de la société d'une manière contraire à la réalité. Dans ce cas, le Wirtschaftsprüfer commet un *délit de complicité intentionnelle,* sanctionné par les dispositions de l'article 302 précité (97).

325. La même sanction frappe le Wirtschaftsprüfer qui se rend complice de tout *acte préjudiciable à la société,* commis par un membre de la direction ou du conseil de surveillance. L'article 294 de la loi de 1937 prévoit à cet effet la même peine d'emprisonnement. La portée de cette disposition est générale et vise toute une gamme des actes préjudiciables possibles. Signalons que rentrent notamment dans cette catégorie les actes d'assistance portée par le Wirtschaftsprüfer en vue de commettre une fraude en matière de faillite (98).

326. La violation de l'obligation au secret est sanctionnée cumulativement par le Code pénal et par la loi de 1937. En l'absence de taxation des peines par cette dernière, c'est donc celle du Code pénal qui intervient en la matière.

327. Enfin, l'article 302 de la loi de 1937 applique la même responsabilité pénale même aux assistants des contrôleurs. En revanche, elle est muette sur la responsabilité pénale d'une Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mais la raison en est simple : l'auteur du fait délictueux en est responsable personnellement.

328. Selon l'article 67, alinéa 2, du Code pénal allemand, *les actions* en matière pénale se *prescrivent par cinq ans.*

Sous-Section III. — Comparaison du système français et allemand

329. En comparaison avec la responsabilité pénale du commissaire aux comptes, celle du Wirtschaftsprüfer présente des traits communs en ce qu'elle obéit à la fois aux dispositions générales du Code pénal et aux dispositions spéciales de la loi sur les sociétés par actions.

330. Sur le terrain des crimes et délits de droit commun, la mise en cause de la responsabilité des censeurs français et allemands est

(97) Voir Adler, Düring, Schmalz, *op. cit.*, p. 656, Schlegelberger, Quassowski, *op. cit.*, p. 1179 et Cour suprême du Reich (Reichsgerichtshof), 26 févr. 1935, II 113/34, in *Juristische Wochenschrift,* 1935 2e tome, p. 24.

(98) Voir les articles 239 et 240 du Code de la faillite (Konkursordnung).

un fait insolite. Les actes donnant naissance à cette responsabilité sont les mêmes dans les deux systèmes.

331. Par contre, la responsabilité pour délits spéciaux est également prévue par les lois de 1867 et 1937. Seuls les faits générateurs ne sont pas les mêmes dans ces deux législations, hormis le délit d'information mensongère et de violation du secret professionnel. La violation des incompatibilités et déchéances et la non-dénonciation à l'autorité publique des faits délictueux, visées aux articles 33 et 34 (modifiés) de la loi de 1867 n'a pas d'équivalent en Allemagne. Pourtant, cette différence des régimes n'a rien de surprenant. L'article 137 de la loi de 1937 organise les incompatibilités du Wirtschaftsprüfer fondées sur un lien pécuniaire. Le mépris de ces dispositions entraîne la nullité de la vérification opérée et donne lieu à une amende pouvant s'élever jusqu'à 100.000 DM. Tel est du moins le point de vue de la doctrine (99), car l'article 137 lui-même est muet sur ce point. Il semble bien que cela pourrait être là un des rares cas de complicité entre le Wirtschaftsprüfer et les actionnaires qui l'ont désigné. Malheureusement, ni la jurisprudence, ni les auteurs n'ont soulevé à présent ce problème sur le terrain civil.

332. L'explication du silence de la loi de 1937 sur la sanction du défaut de dénonciation des faits délictueux à l'autorité publique est toute donnée si nous nous rappelons que cette loi n'a nulle part imposé une telle obligation aux contrôleurs des entreprises allemandes. Ensuite, elle ne prévoit en aucun endroit le délai de prescription pour les actions pénales des délits qu'elle organise. Une autre particularité du système allemand consiste à obliger le Wirtschaftsprüfer et les Wirtschaftsprüfungsgesellschaften à s'assurer contre les risques de leur responsabilité (100). Cette obligation résulte de l'article 54 de la loi du 24 juillet 1961. Les dispositions plus précises seront arrêtées ultérieurement par décret réglementaire du Ministre fédéral de l'Economie (101). Il n'y a pas d'obligation semblable en France où le commissaire n'a pas de statut professionnel à proprement parler et ne peut se couvrir des risques liés à sa carrière. Il est enfin à noter que le système allemand ne soulève qu'en termes du droit commun la question de complicité des Wirtschaftsprüfer avec les administrateurs. Sans doute, la pratique n'y a fourni aucune occasion et la doctrine a préféré rester pragmatique sur ce point.

333. Enfin, les délais de prescription en matière pénale, sont uniformément de cinq ans en droit allemand, tandis qu'en France, selon le cas, de 10 ou de 3 ans.

(99) Voir BAUMBACH-HUECK, *op. cit.*, p. 364, note 2.

(100) Haftpflichtversicherung.

(101) Dans l'ancien système organisé par un décret ministériel du 19 août 1941 actuellement abrogé, cette assurance obligatoire était au minimum égal à 100 000 DM actuels par sinistre.

Section III

Responsabilité disciplinaire

334. La responsabilité disciplinaire suppose en stricte logique une organisation professionnelle conférant aux personnes qu'elle groupe un statut professionnel.

Sous-Section I. — En France

335. Or, c'est justement là le malaise du système français qui ne connaît pas un tel statut pour tous les commissaires aux comptes en général.

Seuls les commissaires agréés bénéficient d'un embryon de règlement professionnel qui leur impose le devoir de s'abstenir de tout acte portant atteinte à la considération de la profession, à son honneur ou à son autorité. Nous avons déjà vu (102), par quel mécanisme procédural le bureau de l'association constitué en Chambre de discipline pouvait sanctionner les manquements aux devoirs professionnels : l'avertissement, la réprimande, la radiation temporaire ou l'exclusion définitive (103). La Chambre de discipline intervient

(102) Voir aussi Claude HERTEUX, *op. cit.*, n° 485.

(103) Voir les art. 8, 9, 10 du décret du 29 juin 1936 portant règlement d'administration publique pour l'application de l'art. 4 du décret du 8 août 1935, modifiant la loi du 24 juill. 1867 sur les sociétés par actions en ce qui concerne la responsabilité pénale des administrations et les attributions des commissaires :

Art. 8. — Le bureau de l'association, constitué en Chambre de discipline exerce le pouvoir disciplinaire à l'égard des membres de l'association. La Chambre de discipline, soit d'office, soit à la demande du Procureur général, instruit sur les manquements à leurs devoirs professionnels relevés contre les intéressés, sur les fautes commises par eux et portant atteinte à leur considération, à leur honneur ou à leur autorité.

Elle applique, s'il y a lieu, les peines :

1. d'avertissement,
2. de la réprimande.

Si la Chambre de discipline estime que la gravité des faits comporte des sanctions plus graves, elle soumet l'affaire à la commission instituée par l'art. 4 du décret-loi du 8 août 1935. Cette commission peut alors prononcer, en dehors des peines ci-dessus prévues, celle de la radiation temporaire ou de l'exclusion définitive des listes.

Lorsque le Procureur général saisit la Chambre de discipline il le notifie au Président de la Commission ci-dessus visée. Si la Chambre de discipline n'a pas rendu sa décision dans le délai de deux mois à partir de cette notification, la Commission se saisit de l'affaire et statue.

Aucune décision portant application des sanctions ne peut être prise, soit par la Chambre de discipline, soit par la Commission sans que l'intéressé ait été entendu ou dûment appelé par lettre recommandée, avec avis de réception, expédiée dix jours au moins avant celui fixé par sa comparution.

Art. 9. — Si le nombre des candidats inscrits sur une liste est inférieur à 20, les attributions de la Chambre de discipline sont exercées par la Commission instituée par l'art. 4 du décret-loi du 8 août 1935.

Art. 10. — Toute décision prononçant la peine de l'avertissement ou de la réprimande est notifiée au président des commissions qui ont inscrit l'intéressé sur leur liste.

La décision prononçant la radiation temporaire ou l'exclusion définitive est notifiée au président de toutes les commissions. La personne ainsi frappée ne peut plus rester inscrite sur aucune liste.

soit à la demande du procureur général, soit de sa propre initiative. Les commissaires ordinaires, en revanche, échappent à toute responsabilité disciplinaire ce qui ne contribue pas au prestige de leurs fonctions.

Sous-Section II. — En Allemagne

336. La situation n'est pas la même en Allemagne. Depuis la loi du 24 juillet 1961, le Wirtschaftsprüfer bénéficie d'un statut professionnel légal uniforme. Les devoirs professionnels sont nettement définis à l'article 43 de cette loi et toute la cinquième partie de celle-ci est consacrée à la juridiction professionnelle pouvant prononcer les sanctions d'avertissement, de réprimande, d'amende jusqu'à 10.000 DM ou d'exclusion de la profession (104). En outre, la réprimande et l'amende peuvent être prononcées simultanément. Cependant, les dispositions du Code pénal ne sont pas exclues et c'est notamment en matière de prescription que l'on applique par analogie ses articles 66, 68 et 69. Précisons enfin, que les délais de poursuite qui aboutiraient à l'avertissement, à la réprimande ou à l'amende se prescrivent par cinq ans (105). L'obligation au secret qui, dans ce contexte prend le caractère du *secret professionnel* est sanctionnée, sans préjudice des dispositions de la loi de 1937 et du Code pénal, par les mêmes sanctions disciplinaires. Il est enfin à remarquer que le port du titre de Wirtschaftsprüfer ou de Wirtschaftsprügunsgesellschaft est protégé par la même loi de 1961, article 133 qui prévoit la peine d'emprisonnement d'un an au maximum et d'amende de ou l'une de ces deux peines seulement à l'égard de quiconque se prévaudrait de cette qualité illégalement.

337. Les Wirtschaftsprüfungsgessellschaften sont soumises au même régime de la responsabilité disciplinaire, avec cette particularité que l'obligation au secret incombe aux membres de la direction, aux gérants et aux associés personnellement responsables même s'ils ne sont pas Wirtschaftsprüfer (106).

338. Si les devoirs professionnels, dans leur essence, sont les mêmes en France et en Allemagne et se résument dans les deux pays, en un impératif pour les censeurs d'entreprises de ne rien entreprendre qui apporterait du trouble au climat de confiance dans lequel ils exercent leurs fonctions et de s'abstenir de tout acte portant atteinte à la haute renommée de la profession, il es impossible de procéder à une étude comparative plus détaillée car le commissaire attend toujours son statut professionnel général tandis que le Wirtschaftsprüfer en est déjà doté depuis la loi du 24 juillet 1961.

(104) Voir art. 68 de la loi de 1961.
(105) Voir art. 70 de la loi de 1961.
(106) Voir art. 56 de la loi de 1961.

CONCLUSION

LES PERSPECTIVES D'AVENIR

339. La matière juridique est une matière vivante. Cela est vrai notamment pour la réglementation des questions commerciales qui reflète ou doit refléter la réalité et les tendances économiques d'un pays déterminé, voire des blocs économiques groupant plusieurs Etats.

Le droit commercial moderne doit donc faire face à la présence simultanée dans la vie des affaires de ces deux éléments :

— *les besoins et nécessités juridiques du commerce national,*

— *la nécessité de rapprochement et d'harmonisation des législations nationales pour les besoins du commerce international.*

A ces deux phénomènes répondent d'une part les tendances réformatrices du droit national en vigueur et, d'autre part, les tendances d'unification, dans la mesure du possible, des dispositions juridiques de plusieurs Etats, applicables aux nombreux échanges commerciaux qui se réalisent entre eux.

D'une manière générale, la loi française de 1867 et la loi allemande de 1937 ne semblent pas pouvoir répondre aux exigences du commerce moderne.

340. En effet, la France et l'Allemagne ressentent le besoin de réformer leurs législations sur les sociétés commerciales, notamment celles sur les sociétés de capitaux dont les *sociétés par actions* présentent sans doute le type le plus important eu égard au volume du capital investi par le vaste public des actionnaires. Or, ce sont justement les actionnaires auxquels il convient de donner et de garantir une place importante dans la société, place que les tendances modernes semblent leur disputer au profit de la société envisagée souvent non pas comme un ensemble des souscripteurs du capital social mais comme une réalité économique distincte de ceux qui lui ont donné la vie, et, parfois, comme une personne morale dont les intérêts priment ceux des actionnaires ou, du moins, les subordonnent aux siens propres.

341. Les auteurs de l'avant-projet de réforme des sociétés en France et les rédacteurs du projet de réforme de l'Aktiengesetz en Allemagne semblent réagir avec plus ou moins de timidité contre cette situation qui va d'ailleurs de pair avec la tendance générale d'éclipser l'individu au profit de grands groupements doués de personnalité juridique. Pour qualifier ce phénomène, les Allemands emploient une expression féodale : Mediatisierung des Menschens (médiatisation de l'homme).

Le même besoin se fait sentir dans le domaine du contrôle de sociétés par les organes extérieurs de vérification.

Or, il a été démontré que le problème de contrôle des entreprises est un problème complexe dans la mesure où il se trouve lié à celui de la structure même des sociétés dans lesquelles il doit s'exercer.

Ainsi, cette différence de structure des sociétés par actions françaises et des sociétés par actions allemandes et aussi à l'origine des différences qui, sur le plan fonctionnel, séparent les commissaires aux comptes des Wirtschaftsprüfer.

L'état actuel des projets de réforme français et allemand de la législation sur les sociétés par actions permet de constater une tendance vers le rapprochement des institutions de contrôle extérieur dans les deux pays qui ne va pas cependant jusqu'à leur assimilation complète.

342. L'avant-projet du gouvernement français contient deux articles dont le premier change la dénomination du Code de commerce de 1807 en « *Code de commerce et des sociétés* » et le second précise que « *le Code de commerce et des sociétés* » est complété par le livre V, « *Des sociétés* », composé des articles 649 à 1838.

Les sociétés par actions sont réglementées par le chapitre 4, articles 735 à 926.

La notion de contrôle des sociétés est conçue comme un élément de la souveraineté des actionnaires réunis en assemblée, qualifiée à son tour de représentant de l'universalité des actionnaires (1). A cet effet, l'article 887, alinéa 1, prescrit :

> « Le contrôle des sociétés anonymes appartient aux actionnaires qui exercent ce droit par la désignation en assemblée générale d'un ou de plusieurs commissaires aux comptes ».

343. Toute la neuvième section est en outre réservée *aux commissaires aux comptes* :

— l'article 887, prévoit la *désignation* du ou des commissaires, principaux ou suppléants et leur permet d'exercer leurs fonctions, soit ensemble, soit séparément ;

— l'article 888 est consacré aux *commissaires inscrits*. Leur organisation professionnelle doit être réglementée par décret portant règlement d'administration publique ;

— l'article 889 répète les dispositions actuellement en vigueur

(1) Voir article 794.

sur le choix des *commissaires « inscrits »* dans les sociétés faisant appel à l'épargne publique ;

— l'article 890 permet aux actionnaires minoritaires représentant au moins 25 % du capital social de demander au Premier président de la Cour d'appel de désigner un *commissaire aux comptes de minorité,* choisi parmi les commissaires inscrits. Dans ce cas, le commissaire doit prêter serment au Premier président qui l'a désigné. Enfin, tout actionnaire, peut, pour de justes motifs, demander au Premier président de la Cour d'appel la *révocation du commissaire de minorité* et son remplacement ;

— l'article 891 fixe *la durée normale de la fonction* de commissaire à trois exercices ;

— l'article 892 détermine les *incompatibilités* fondées sur un lien pécuniaire, sur la parenté ou alliance, et les déchéances ;

— l'article 893 donne à *l'assemblée générale* le droit de *relever,* à tout moment, mais seulement pour justes motifs, le ou les *commissaires aux comptes* ;

— l'article 894 organise la mission de vérification de la société. Cette mission est permanente ;

— l'article 895 prescrit que les commissaires aux comptes doivent être *convoqués à toutes les assemblées* devant lesquelles ils présentent leurs rapports. En outre, les commissaires sont chargés de la surveillance du dépouillement des votes par correspondances ;

— l'article 896 conserve aux commissaires le *droit de convoquer l'assemblée générale* des actionnaires. La nécessité d'urgence n'est plus requise mais ils doivent indiquer les motifs de la convocation dans les rapports qu'ils lisent à l'assemblée ;

— l'article 897 confie la *détermination des honoraires* à l'assemblée générale ordinaire des actionnaires. En cas de difficulté, le montant de ces honoraires est fixé par le Président du Tribunal de commerce, par ordonnance de référé ;

— l'article 898 astreint les commissaires au *secret professionnel* et leur impose l'obligation de révéler au Procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance ;

— l'article 899 réglemente la *responsabilité des commissaires* aux comptes à l'égard de la société et à l'égard des tiers pour des fautes commises dans l'exercice de leurs fonctions. Ils ne sont pas civilement responsables des délits commis par les administrateurs sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélés dans leur rapport à l'assemblée générale.

344. L'ensemble de ces dispositions nous paraît heureux et harmonieux. Il met en relief tout d'abord la *notion de contrôle* que certains tribunaux inférieurs ont abandonnés dans un mouvement général d'hostilité contre la gestion par trop secrète des sociétés anonymes françaises (2).

(2) Voir Trib. civ. Lille, 14 déc. 1955, D., 1956.670, *affaire Cons. Duquesnoy* contre *Société Ciment Portland artificiel de Pont-à-Vendin et autres.*

En effet, l'article 887 précité confie ce contrôle aux actionnaires qui *l'exercent par l'intermédiaire du commissaire aux comptes.*

345. A cet effet, il est prévu l'institution d'un *commissaire de minorité* inscrit sur la liste et nommé en justice. C'est là sans doute la réforme la plus importante pour le renforcement de la position de l'actionnaire minoritaire à l'égard des actionnaires majoritaires. C'est dans ce même sens qu'il faut applaudir la disposition permettant la révocation du commissaire à la demande de tout actionnaire.

346. En second lieu et d'une manière générale, l'importance du rôle du commissaire est accrue par une série de dispositions nouvelles qui prescrivent la présence obligatoire d'un commissaire inscrit dans toutes les sociétés par actions et à responsabilité limitée dont le capital social excède 500.000 NF (3) et qui sont plus de 20 associés. Elles précisent en outre que le contrôle des commissaires porte désormais non plus seulement sur les comptes mais aussi sur la *situation financière* de la société (4). Le commissaire est aussi chargé de vérifier la sincérité des documents adressés à l'appui des bulletins de vote par correspondance et de contrôler le dépouillement du vote (4). Enfin, les commissaires aux comptes doivent être convoqués à toutes les assemblées (5). Cette obligation faite aux administrateurs de la société ne laisse aucun doute sur les intentions des auteurs de l'avant-projet de 1956 d'offrir aux actionnaires une protection efficace à l'encontre des administrateurs. Ainsi, le commissaire aux comptes devient *protecteur des intérêts des actionnaires.*

347. D'autres dispositions enfin remplacent la *durée de la fonction* du commissariat fixée présentement à trois années par une durée correspondant à trois exercices sociaux. Elles prévoient également l'obligation au *secret professionnel*, réglent la question des *honoraires* et de la *responsabilité*. Il est curieux de constater que l'avant-projet de 1956 n'applique pas les règles générales du mandat aux effets de la mission des commissaires. Son silence est un excellent moyen d'éviter sur ce point des discussions au sujet du fondement juridique du rapport entre le commissaire et la société vérifiée. Mais, ce moyen satisfait-il les auteurs, notamment M. Granger (6), protagoniste de la théorie contractuelle et du mandat comme base juridique de la mission du commissaire ?

Il semble évident que l'importance grandissante du commissaire ait comme contre-partie un certain renforcement des conditions d'accès à la profession. Malheureusement, une nouvelle organisation professionnelle est abandonnée aux soins du pouvoir réglementaire. Il est donc à craindre que le commissaire inscrit n'ait pas un nouveau statut dans un prochain avenir.

(3) Voir art. 759.
(4) Voir art. 894.
(5) Voir art. 895.
(6) Voir *op. cit.*, p. 43.

348. Ce grief est doublé du regret que l'avant-projet n'ait pas songé à constituer un régime juridique des commissaires aux comptes uniforme et unique pour les deux catégories de censeurs ordinaires et inscrits.

Enfin, l'avant-projet français intéresse des activités du commissaire lorsqu'il réglemente les comptes sociaux-documents comptables, bilan, compte d'exploitation générale, compte de pertes et profits) (7), *les amortissements, les provisions* (8) *et le bénéfice* (9).

En outre, *les conventions passées entre la société et l'un de ses administrateurs* continuent d'être régies par les dispositions de l'article 40 (loi du 4 mars 1943) de la loi de 1867 (10), mais l'exception relative aux conventions normales avec les clients a été modifiée en ce sens qu'elle s'applique aux conventions normales conclues à des conditions courantes sans qu'il soit fait mention des « clients » (11).

349. En définitive, l'avant-projet du gouvernement français conçoit la position du commissaire aux comptes *comme organe attaché au service des actionnaires*. Il ne semble pas suivre M. Le Doyen Ripert pour qui :

> « Les commissaires sont élus par les actionaires mais ils ne dépendent pas de leurs électeurs. Ils ont une mission légale de surveillance, ce sont des *fonctionnaires de la société* » (12).

350. Le 7 octobre 1958, le Ministre fédéral de la Justice, M. Schäfer, a publié le projet d'une nouvelle loi sur les sociétés par actions, dû au rapporteur chargé des questions concernant les sociétés par actions au sein du Ministère de la Justice (Referentenentwurf eines Aktiengesetzes (13). Ce projet a été transmis par le gouvernement fédéral au Conseil fédéral (Bundesrat), pour observations. Il est alors devenu un projet du gouvernement (Regierungsentwurf). Le Conseil fédéral a renvoyé ce projet avec ses observations au gouvernement. Celui-ci le présenta le 6 mai 1960 au Bundestag. Entre temps, cinq associations les plus représentatives de l'industrie et du commerce allemands (Spitzenverbände der gewerblichen Wirtschaft) ont exprimé leur avis de praticiens sur le nouveau projet (14).

(7) Voir art. 868 à 872.
(8) Voir art. 873 et 874.
(9) Voir art. 875 et s.
(10) Voir art. 779 à 783.
(11) Voir titre préliminaire de l'avant-projet, p. 11.
(12) Voir RIPERT, *op. cit.*, n° 1178.
(13) Voir Projet publié par le ministre fédéral de la Justice en 1958, chez Du Mont-Schauberg, Cologne.
(14) *Anlageband zur gemeinsamen Denkschrift zum Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, Ergänzende Stellungnahme zu konzernrechtlichen Bestimmungen im Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, Stellungnahme zu den Vorschriften über das Recht der verbundenen Unternehmen im Referentenentwurf eines Aktiengesetzes und im Einführungsgesetzentwurf zum Aktiengesetz*, respectivement de mai 1959, de novembre 1959 et de décembre 1960, Cologne, Bonn. Ces trois mémoires expriment l'opinion du Bundesverband der Deutschen Industrie, du Bundesverband des privaten Bankgewerbes, de la Bundesvereinigung

Les Wirtschaftsprüfer ont, eux aussi, formulé leur opinion dans un mémoire intitulé « Ergänzende Vorschläge zus Aktienrechtsreform » (15).

351. Le nouveau projet de loi s'est inspiré de la réaction contre le principe de direction centralisée dans les mains des organes sociaux, le Führerprinzip, produit de l'idéologie national-socialiste et adopté dans la loi de 1937. Dans la préface au projet de la nouvelle Aktiengesetz, M. Schäfer, l'ancien Ministre fédéral de la Justice a écrit que la réforme répondait au désir d'améliorer la situation de l'*assemblée générale* et la *position de l'actionnaire* dans les sociétés par actions allemandes (16). En outre, ce projet est caractérisé par les nouvelles dispositions relatives aux sociétés faisant partie d'un *konzern*.

En effet, l'actualité économique allemande est imprégnée du mouvement tendant à la création de grandes unités économiques intégrées sous forme généralement adoptée du Konzern.

En résumé, les innovations les plus marquantes du projet d'une nouvelle loi sur les sociétés par actions consistent à affermir la position de l'actionnaire et à réglementer les interdépendances économiques des sociétés commerciales intégrées.

352. En ce qui concerne le Wirtschaftsprüfer, son rôle actuel d'Abschlussprüfer et de Sonderprüfer est maintenu dans toute son importance.

Une nouvelle cinquième partie est consacrée à la reddition des comptes (Rechnungslegung) :

— l'article 138 donne à l'assemblée générale le droit d'*approu*- Jahresabschluss). Il en est de même pour la répartition des bénéfices ;

— l'article 139 confie *l'établissement des comptes d'exercice et ver le bilan* annuel et le compte profits et pertes (comptes d'exercice *du rapport de gestion à la direction* ; ces documents sont contrôlés par le conseil de surveillance aux termes de l'article 140 ;

— l'article 141 prévoit que l'*assemblée générale est liée aux comptes d'exercice approuvés par le conseil de surveillance du* moins en ce qui concerne les valeurs qui y sont inscrites, les amortissements, les comptes d'ordre et provisions, les prélèvements et incorporations dans les réserves ;

— l'article 143 précise que *les comptes d'exercice sont arrêtés par l'assemblée générale* qui fixe aussi la répartition du bénéfice accusé par le bilan ;

der Deutschen Arbeitgeberverbände, du Deutscher Industrie — und Handelstag et du Gesamtverband der Versicherungsverbände (secteur industriel, bancaire, patronat, Chambre centrale de commerce et d'industrie, assurances).

(15) Düsseldorf, 1958 et in *Wirtschaftsprüfung*, 1958, p. 184.

(16) Voir Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, précité, p. 7.

— l'article 145, élargit le nombre des *renseignements figurant dans le rapport de gestion ;*

— l'article 152 abandonne au *pouvoir réglementaire la prescrip-des formulaires-types* des comptes d'exercice de certaines branches d'activité économique ;

— l'article 153 prescrit le *contrôle des comptes d'exercice par les Abschlussprüfer,* avant que ces comptes ne soient présentés au conseil de surveillance ;

— l'article 154 organise le règlement par *voie d'arbitrage des différends entre la direction et les Abschlussprüfer* sur l'interprétation des dispositions relatives aux comptes d'exercice et au rapport de gestion ;

— l'article 155 précise que, en principe, l'Abschlussprüfer est *nommé* par l'assemblée générale et *mandaté* par la direction. Exceptionnellement, il peut être nommé aussi par la direction, le conseil de surveillance, voire par les actionnaires minoritaires détenant au moins 1/10e du capital social. Tout éventuel litige survenant lors de l'application de la présente disposition est inscrit au procès-verbal et tranché en justice ;

— l'article 156 limite le choix des Abschlussprüfeé aux *Wirtschaftsprüfer* ou aux *Wirtschaftsprüfungsgesellschaften* ; il prévoit en outre des incompatibilités et exclusions ;

— l'article 157 organise le *droit de s'enquérir* des Abschlussprüfer. Ce droit ne joue qu'à l'égard de la direction ;

— l'article 158 oblige les Abschlussprüfer à dresser un rapport sur les résultats du contrôle opéré et à le présenter à la direction et au conseil de surveillance ;

— l'article 159, prévoit une nouvelle formule du *visa de confirmation* : « la comptabilité, les comptes d'exercice et le rapport de gestion sont conformes à la loi et aux statuts » ;

— l'article 160 apporte une innovation dans les *rapports entre les actionnaires, le conseil de surveillance et les Abschlussprüfer ;*

> « (1) Si le conseil de surveillance le demande, les Abschlussprüfer doivent participer à la séance du conseil de surveillance délibérant sur l'approbation des comptes d'exercice.
>
> « (2) Les Abschlussprüfer doivent prendre part aux assemblées générales réunies pour délibérer sur la clôture et les comptes d'exercice, la répartition du bénéfice accusé par le bilan ou sur la décharge à donner. Ils ne sont pas obligés de donner des renseignements à un actionnaire... » ;

— l'article 161 consacre les dispositions relatives à la *responsabilité des Abschlussprüfer* et de leurs assistants. Le plafond des dommages-intérêts demeure fixé forfaitairement à 100.000 Deutsche Mark par vérification ;

— l'article 162 modifie la *publicité légale des comptes d'exercice.* Les Abschlussprüfer doivent certifier par leur signature apposée sur les comptes d'exercice présentés au registre du commerce qu'ils ont délivré leur visa de confirmation de ces comptes ;

— l'article 163 se rapporte à la même publicité légale et prescrit que les comptes d'exercices insérés dans les journaux choisis par

la société pour ses publications doivent porter le visa de confirmation de l'Abschlussprüfer.

353. La fonction de *Sonderprüfer* est réglementée par :

— l'article 132 qui pose le principe de l'*intervention d'un Sonderprüfer* dans les cas repris à la loi de 1937 ;

— l'article 133 qui s'applique au *choix* du contrôleur spécial et qui organise les *incapacités* d'exercer cette fonction ;

— l'article 134 applique à la *responsabilité* des contrôleurs spéciaux les dispositions régissant la responsabilité des Abschlussprüfer ;

— l'article 135 qui organise les droits de ces contrôleurs de s'enquérir et leur impose la rédaction d'un rapport de contrôle.

Il est à noter que, désormais, le Sonderprüfer assume aussi les fonctions de commissaire-vérificateur aux apports (Gründungsprüfer).

354. Enfin, les articles 287 à 295 sont consacrés aux *comptes* d'exercice d'un Konzern (Konzernabschluss). Leur contrôle est prévu à l'article 294 du projet. Il appartient en principe à l'Abschlussprüfer de la société dominante (Obergesellschaft). Le visa de confirmation des comptes d'exercice d'un groupement de Konzern est ainsi rédigé :

> « Les comptes d'exercice et le rapport de gestion de Konzern sont conformes aux dispositions légales ».

355. De l'ensemble de ces dispositions projetées, nous remarquons surtout celles qui tendent à attacher le Wirtschaftsprüfer au service de l'actionnaire en l'obligeant notamment de participer aux assemblées générales délibérant sur les comptes sociaux. Sa présence à l'assemblée revêt toute son importance lorsque la direction refuse de donner à l'actionnaire une information qu'il demande en vertu de son droit de s'enquérir. En effet, dans certains cas, limitativement énumérés par l'article 122, alinéa 5 du projet Schäfer, la direction peut ne pas répondre à l'actionnaire en invoquant, par exemple, le motif que l'information demandée n'est pas nécessaire pour permettre un jugement sur un objet inscrit à l'ordre du jour ou s'il est à craindre qu'elle entraîne un préjudice pour la société contrôlée ou pour une entreprise qui dépend d'elle. Il est à noter que le droit de l'actionnaire d'être informé par la Direction ne porte pas sur le bilan fiscal. C'est donc dans l'hypothèse du refus de renseignement que le Wirtschaftsprüfer doit déclarer qu'il souscrit à la motivation de ce refus par la direction.

Ensuite, le domaine de contrôle de l'Abschlussprüfer est élargi en ce qu'il s'étend aussi *sur la situation financière de la société*. A cet effet, l'article 153, alinéa 2 du projet prescrit que le contrôle du rapport de gestion (de la direction) porte sur le point de savoir si

d'autres indications figurant dans ce rapport ne provoquent une *idée fausse de la situation de la société.*

D'une manière générale, les dispositions concernant le Wirtschaftsprüfer sont assez heureusement accordées avec celles de la loi du 24 juillet 1961 portant organisation professionnelle des Wirtschaftsprüfer.

356. La France et l'Allemagne sont signataire du Traité de Rome, Or celui-ci est fondé sur l'espoir du rapprochement des législations nationales des Six.

L'avant-projet français déclare dans l'exposé des motifs que la multiplication des contacts commerciaux entre les Six du Marché Commun conduit à la nécessité de créer un droit commun des sociétés, qu'elles soient civiles ou commerciales, inséré dans le cadre unique d'un Code de commerce refondu. Cependant, la réforme allemande du régime de 1937 ne tient en fait aucun compte de l'organisation du Marché Commun.

Néanmoins, la Commission économique du Bundestag a proclamé dans son rapport relatif au projet d'une réglementation professionnelle uniforme de la carrière du Wirtschaftsprüfer — projet adopté comme loi le 14 juillet 1961 — que la mise en œuvre du Traité de Rome nécessitait la création des dispositions uniformes sur la nomination des Wirtschaftsprüfer et des Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (17).

Il nous semble cependant, que le fait d'invoquer le Traité de Rome n'ait malheureusement que la valeur d'une pétition de principe.

En effet, si les réformateurs voulaient s'inspirer effectivement de la lettre et de l'esprit du Marché Commun, il faudrait qu'en France : le commissaire soit doté d'un statut professionnel uniforme et que la distinction entre les commissaires inscrits et agréés disparaisse au profit d'une seule catégorie de censeurs d'entreprise et que ce statut unique admettre à l'exercice du commissariat même les personnes morales. Il faudrait aussi organiser d'une manière uniforme les règles comptables pour les sociétés commerciales.

A cet effet, l'Allemagne devrait élaborer un nouveau type de sociétés par actions où l'actionnaire aurait le contact direct avec le Wirtschaftsprüfer et pourrait lui demander des explications sur ses vérifications.

Il est en outre difficile que l'assemblée des actionnaires choisisse le contrôleur des comptes sociaux mais ne le mandate pas. Les actionnaires allemands devraient avoir le droit de prendre communication du rapport du Wirtschaftsprüfer qui, actuellement, est destiné uniquement à la direction et au conseil de surveillance.

Faut-il en conclure que le droit français doive emprunter au droit allemand et inversement ?

M. le Professeur René David répond à cette préoccupation en écrivant : (18).

(17) Voir imprimé du Bundestag, n° 2565.

(18) Voir René David, *Traité élémentaire de droit civil comparé*, Paris 1950, p. 133 et 134.

« Etudier un droit, je le répète, ne signifie nullement dans mon opinion admirer aveuglément ce qui le distingue du droit français ni se rallier aux tendances ou techniques soi-disant modernes qu'il satisfait ou imagine suivant le mot de Niboyet « le comparatiste n'a pas pour mission de se transformer en un importateur des cargaisons juridiques. Il doit... se mettre au contraire en garde contre l'argument de facilité tendant à prendre le droit chez les autres plutôt que de le créer soi-même » (19). Mais la nécessité d'étudier les droits étrangers, ceux qui sont proche du nôtre est une nécessité pour la doctrine si elle veut remplir une fonction essentielle qui lui est dévolue ; guider la jurisprudence dans le développement et en vue de l'amélioration du droit, tâche qui, nous le reconnaissons aujourd'hui n'est en aucune façon l'apanage réservé du législateur ».

357. En définitive, si nous nous situons dans les perspectives du Marché Commun, les législateurs français et allemand devraient, en stricte logique, tenir compte aussi des institutions du consoriat dans le droit belge, hollandais, italien et luxembourgeois.

Or, une telle méthode est difficilement praticable car dans toutes ces législations, les organes de contrôle obéissent à une structure organique des sociétés commerciales de type national. *Une véritable réforme unificatrice des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer ne serait donc possible sans créer un type uniforme de société par actions à vocation Marché Commun.*

358. C'est dans cette optique que le Barreau de Paris a organisé les 16, 17 et 18 juin 1960 un « Congrès international pour la création d'une société commerciale de type européen ». Les travaux ont été fructueux, certes, mais diversement accueillis par les milieux intéressés (20).

Une attitude particulièrement hostile à l'idée d'une société commerciale à vocation européenne a été adoptée par le Bundesverband der Deutschen Industrie (B.D.I.) de Cologne, porte-parole des industries allemandes.

Le B.D.I., après avoir procédé à un sondage de l'opinion de ses membres, a indiqué, dans sa réponse à la commission de la C.E.E. (21), les raisons de sa réserve à l'égard de tel projet :

> « De l'avis unanime des fédérations et entreprises que nous avons interrogées, *le besoin d'instituer un type uniforme de société pour la C.E.E. n'existe pas* ».

(19) Voir Niboyet, *La fonction du droit comparé*, Pandectele Române, 1934, III, 57.

(20) Sur les difficultés d'une société commerciale à vocation européenne, voir professeur Dr Johann Barmann, « Eiheitliche Gesellschaftsform für die Europaïsche Wirtschaftsgemeinschaft, Tübingen 1961, in *Archiv für Zivilrechtliche Praxis*, tome 160, cahier 2 (rapport critique sur le congrès du Barreau de Paris des 16, 17, 18 juin 1960.

(21) Voir « Type de société uniforme pour la Communauté Economique Européenne », note du *Bundesverband der Deutschen Industrie* (6c C. 2/27.12.60) à la question posée par la Commission de la C.E.E. le 12 avril 1960 (IV/2139/60 — F), texte traduit en français par l'organisme rédacteur.

Les chefs d'entreprise allemands estiment que :

« La création d'un type uniforme de société pour le C.E.E. n'entraînerait pas *une unification ou une harmonisation simultanée du droit à l'intérieur de la C.E.E.*

En raison du lien très étroit entre le droit des sociétés et d'autres domaines juridiques d'une part, et notamment, le droit civil, le droit des obligations, le droit de patente, le droit monétaire, le droit fiscal et même la procédure en cas de faillite, d'autre part, ladite société européenne serait néanmoins obligée de tenir compte des règles juridiques différentes dans les divers Etats.

Par conséquent, la situation actuelle ne s'en trouverait nullement allégée mais, au contraire, compliquée ».

359. Un accueil plus favorable à l'idée d'une société commerciale dotée d'une structure supranationale a été réservé par l'Union des Experts Comptables Economiques et Financiers (U.E.C.) (22).

Au cours du 3e Congrès de l'U.E.C. (Nice, 1958) organisé sur le thème général « Problèmes posés aux entreprises et à leurs experts par l'institution d'un marché commun européen », *M. le Doyen Jean Hémard* a abordé le sujet d'unification du régime juridique des sociétés commerciales européennes.

Dans un exposé remarquable par l'originalité de sa conception, le Doyen Jean Hémard a présenté et développé une théorie que nous qualifierons de *concept des sociétés commerciales à statut double* :

« Les sociétés continueraient à dépendre de leur statut national, mais seraient soumises à un régime international dès lors qu'elles exerceraient leur activité au-delà des frontières de l'Etat dans lequel se trouve leur siège social » (23). M. le Doyen Hémard, insiste sur la nécessité que la sincérité des bilans et des comptes pertes et profits ne puisse pas être contestée. « A cet effet, la composition et la mission des organes de contrôle devront être soigneusement précisées, afin que ce contrôle s'exerce efficacement à tout moment, et non pas seulement lors de la présentation des comptes à l'assemblée générale » (24).

D'après nous, le plus grand mérite de l'auteur de la théorie des sociétés à statut double est sans conteste d'avoir été le premier à mettre en relief l'importance supranationale de la notion de contrôle des sociétés par les organes extrasociaux.

En revanche, l'auteur ne dit pas quel serait le statut des contrôleurs d'entreprises dans une société de ce type. C'est là un problème transparent à travers de tout le présent ouvrage.

(22) Voir exposé du Dr Fritz ZIMMERMANN reproduit dans *Les entreprises et leurs conseillers face au Marché commun européen.* Acte du Congrès de Nice (23-26 sept. 1958), édité par l'U.E.C., Toulouse 1960, p. 83 et s.

(23) Voir exposé du Doyen Jean HÉMARD in *Les entreprises et les conseillers face au Marché commun européen.* Actes du congrès de Nice (23-26 sept. 1958), ouvrage édité par l'U.E.C., Toulouse, 1960, p. 7.

(24) Voir exposé du Doyen Jean HÉMARD, *ibidem.*, p. 81.

360. Si nous restons cantonnés dans l'axe uniquement franco-allemand, nous sommes amenés à constater que rien n'empêche, en effet, de doter le commissaire français d'un statut professionnel uniforme, propre à assurer son *indépendance morale et matérielle*.

A notre connaissance, il n'existe actuellement en France aucun projet de texte portant réglementation professionnelle uniforme pour le commissaire aux comptes. Ainsi, à ce point de vue, le système français risque de différer du système allemand sans doute encore longtemps.

Cela nous paraît bien fâcheux surtout au moment où les échanges de biens et services entre les sociétés commerciales françaises et allemandes deviennent de plus en plus fréquents et que, de part et d'autre, les entreprises cherchent à se renseigner sur la solidité de leurs partenaires étrangers.

361. Dans ce nouveau contexte, le rôle des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer déborde les frontières nationales. La mission de contrôle et d'information présente une garantie de régularité de l'état financier des sociétés en présence et contribue à créer un climat de confiance nécessaire dans le domaine des transactions internationales.

Ainsi, il nous paraît absolument urgent de remédier à la situation du commissaire aux comptes sur le plan de la réglementation professionnelle, jugée déficiente, par ailleurs, il y a une trentaine d'années de cela, par un praticien Pierre Baudoin-Bugnet (25).

En recevant un statut professionnel propre, le commissaire aux comptes deviendra la caution de la régularité comptable et fonctionnelle des sociétés commerciales françaises, au même titre que son homologue allemand.

(25) Voir Pierre Baudoin-Bugnet, *Le contrôle des sociétés et la protection de l'épargne en Allemagne* (réforme des bilans et le Wirtschaftsprüfer), Paris 1934, *in fine*.

ANNEXES

ANNEXE N° 1

Article 131 — Structure du Bilan Annuel

A. — *Actif*

I. *Les apports non encore effectués au capital social.*

II. *Les immobilisations :*

1. Terrains bâtis, comprenant :
   a) bâtiments d'exploitation et d'habitation ;
   b) bâtiments d'usines ou d'autres constructions ;
2. Terrains nus,
3. Machines et installations mécaniques ;
4. Outils et équipements industriels et commerciaux ;
5. Concessions, brevets, licences et droits analogues.
6. Participations représentées ou non par les titres. Sont considérées en cas de doute comme participation les actions et les parts d'une société de capitaux dont les montants nominaux atteignent ensemble un quart du capital social de cette société, ainsi que les parts d'une société d'exploitation minière, lorsque le nombre total de ces parts atteint le quart des parts de cette société.
7. Autres titres faisant partie des immobilisations.

III. *Le fonds de roulement.*

1. Matières premières, matières auxiliaires et matériels d'exploitation ;
2. Produits semi-ouvrés ;
3. Produits finis, marchandises ;
4. Titres dans la mesure où ils ne doivent pas figurer sous II, n° 6 ou 7, III ; n° 5, 12 ou 13 ;
5. Actions propres et actions d'une société dominante avec indication de leur montant nominal ;
6. Hypothèques, dettes foncières et rentes foncières ;
7. Acomptes versés par la société ;
8. Créances nées de livraisons de marchandises et de prestations ;

9. Créances contre les entreprises faisant partie d'un Konzern ;
10. Créances nées des crédits qui, aux termes de l'article 80, ne peuvent être octroyées qu'avec l'autorisation expresse du conseil de surveillance ;
11. Créances contre les membres du conseil de surveillance dans la mesure où elles ne sont pas nées à l'occasion des actes juridiques découlant ordinairement de l'activité de la société ;
12. Lettres de change ;
13. Chèques ;
14. Avoirs en caisse, y compris compte bancaire (Banque Fédérale) et en compte chèque postal ;
15. Autres avoirs en banque ;
16. Créances diverses.

IV. *Comptes d'ordre.*

B. — *Passif*

I. *Capital social,* les montants nominaux totaux des actions de chaque catégorie doivent être indiqués séparément ; lorsque des actions à vote plural ont été émises, le total du nombre de leurs voix ainsi que le total du nombre des voix des autres actions doivent être indiqués. Le capital conditionnel doit être indiqué avec son montant nominal.

II. *Fonds de réserve :*

1. Réserve légale ;
2. Autres réserves (réserves facultatives).

III. *Rectifications de valeur relatives au poste des immobilisations.*

IV. *Provisions pour créances douteuses.*

V. *Engagements.*

1. Emprunts avec l'indication de leurs sûretés réelles ;
2. Hypothèques, dettes et rentes foncières ;
3. Cautionnement versé par les ouvriers et employés ;
4. Obligations résultant d'épargnes confiées à l'entreprise ;
5. Acomptes versés par les clients ;
6. Obligations nées de livraisons de marchandises et de prestations ;
7. Obligations envers des sociétés-sœurs ;
8. Obligations nées de l'acceptation des lettres de change et de la souscription de lettres de change ;
9. Obligations envers des banques ;
10. Obligations diverses.

VI. *Comptes d'ordre.*

ARTICLE 132. — « STRUCTURE DU COMPTE DES PROFITS ET PERTES »

A. — *Forme Ordinaire*

Dépense :

1. Diminution du stock de produits finis et semi-finis ;
2. Dépenses engagées pour des matières premières, des fournitures, des produits semi-ouvrés, des prestations équivalentes effectuées par des tiers et pour des marchandises commandées ;
3. Traitements et salaires ;
4. Charges sociales ;
5. Dépenses d'ordre social dans la mesure où elles ne doivent pas figurer à d'autres postes ;
6. Amortissements et réajustements de la valeur des immobilisations énumérés à l'article 131, alinéa I et II, n° 1 à 5 ;
7. Amortissements et réajustements de la valeur des éléments d'immobilisations énumérés à l'article 131, alinéa I à II, n° 6 et 7 ;
8. Amortissements et réajustements de la valeur des éléments du capital circulant, énumérés à l'article 131, alinéa I à III, n° 4 à 16 ;
9. Pertes sur cession d'éléments de l'actif immobilisé ;
10. Intérêts et dépenses assimilées ;
11. Impôts :
    a) sur les revenus, les bénéfices et la fortune,
    b) les autres ;
12. Contribution de péréquation des charges sur la fortune Lastenausgleichs-Vermögensabgabe) ;
13. Dépenses résultat de contrats de prise en charge de pertes ;
14. Autres dépenses ;
15. Bénéfices versés en vertu d'un contrat de transfert de bénéfices ;
16. Report déficitaire de l'année précédente ;
17. Incorporation dans les réserves :
    a) réserve légale,
    b) réserve facultative ;
18. Bénéfice net.

Recettes :

1. Montant du chiffre d'affaires ;
2. Augmentation du stock de produits finis et semi-finis ;
3. Autres recettes ;
4. Recettes résultant de contrats de transfert de bénéfices ;
5. Recettes provenant de participations ;
6. Recettes d'autres valeurs mobilières comprises dans le capital immobilisé ;
7. Autres intérêts et revenus assimilés ;

8. Recettes provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé, et d'augmentation de la valeur comptable d'éléments de l'actif immobilisé ;
9. Recettes provenant de la réintégration d'amortissements ou de provisions, à moins qu'elles ne doivent figurer sous le numéro 8 ;
10. Recettes provenant de la réintégration de réserves ;
11. Autres recettes ;
12. Recettes provenant de contrats de prise en charge de pertes ;
13. Bénéfices reportés de l'année précédente ;
14. Prélèvements sur les réserves :
    a) sur la réserve légale,
    b) sur une réserve facultative ;
15. Pertes nettes.

B. — *Forme analytique*

1. Montant du chiffre d'affaires	.....	
2. Augmentation ou diminution du stock de produits finis ou semi-finis	.....	.....
3. Autres recettes		.....
4. *Total*		.....
5. Dépenses engagées pour des matières premières des matières auxiliaires, d'approvisionnement, des matières consommables, pour des prestations de tiers équivalentes et pour des marchandises reçues		.....
6. Recettes brutes - dépenses brutes	.....	
7. Recettes résultant du contrat de transfert de bénéfices	.....	
8. Recettes provenant de participations	.....	
9. Recettes d'autres valeurs mobilières comprises dans le capital immobilisé	.....	
10. Autres intérêts et revenus assimilés	.....	
11. Recettes provenant de la cessation d'éléments de l'actif immobilisé et d'augmentation de la valeur comptable d'éléments de l'actif immobilisé	.....	
12. Recettes provenant de réintégration d'amortissements ou de provisions à moins qu'elles ne doivent figurer sous le n° 11	.....	
13. Recettes provenant de la réintégration de réserves	.....	
14. Autres recettes	.....	
15. Recettes provenant de contrats de prise en charge de pertes	.....	.....
16. Salaires et traitements	.....	

17. Charges sociales ....
18. Dépenses d'ordre social dans la mesure où elles ne doivent pas figurer à d'autres postes ....
19. Amortissements et réajustements de la valeur des immobilisations énumérées à l'article 131, alinéa I et II, n° 1 à 5 ....
20. Amortissements et réajustements de la valeur des immobilisations énumérées à l'article 131, alinéa I et II, n° 6 et 7 ....
21. Amortissements et réajustements de la valeur des éléments du capital circulant, énumérés à l'article 131, alinéa I et III, n° 4-16 ....
22. Pertes sur cession d'éléments de l'actif immobilisé ....
23. Intérêts et dépenses assimilées ....
24. Impôts :
    a) sur les revenus, les bénéfices et la fortune ....
    b) autres ....
25. Contribution de péréquation des charges sur la fortune (Lastenausgleichs-Vermögensabgabe) .....
26. Dépenses résultat du contrat de prise en charge des pertes ....
27. Autres dépenses ....
28. Bénéfices versés en vertu de ....
29. Exédent du déficit de l'année d'un contrat de transfert ....
30. Bénéfices ou pertes reportés de l'année précédente ....
31. Prélèvements sur les réserves :
    a) sur la réserve légale ....
    b) sur la réserve facultative ....
32. Incorporations dans les réserves :
    a) réserve légale ....
    b) réserves facultatives ....
33. Bénéfice net - pertes nettes ....

ANNEXE N° 2

CONDITIONS GENERALES ETABLIES
PAR LA
CURATOR TREUHAND AKTIENGESELLSCHAFT
WIRTSCHAFTSPRUFUNGSGESELLSCHAFT *
ET APPLICABLES AUX COMMANDES QUI LUI SONT CONFIEES

***

RÉDACTION DU 1er JANVIER 1961

§ 1. — *Domaine d'application des conditions régissant les commandes reçues*

1. Les présentes conditions s'appliquent à tous les contrats passés entre la CURATOR et ses clients au sujet de vérification de toutes sortes, d'établissement de rapports d'expertise et au sujet de toute activité ayant le caractère d'une consultation, à l'exclusion toutefois de toutes les autres conditions générales applicables aux commandes reçues, notoires dans les situations contractuelles analogues. Les présentes conditions n'affectent pas les prescriptions impératives en vigueur dans le domaine des vérifications obligatoires.

2. Lorsque, pour des raisons particulières, aucun accord ne s'est réalisé sur la validité des présentes conditions, cela n'empêchera pas une éventuelle application des conditions générales applicables aux commandes, établies par « l'Institut der Wirtschaftsprüfer ».

3. Les présentes conditions régissent l'ensemble de la situation contractuelle créée à l'égard d'un même client après la première commande reçue et cela même en l'absence d'une convention renouvelée à cet effets en termes exprès. Lorsqu'une commande est passée en vertu des présentes conditions, celles-ci s'appliquent à toute activité déployée par la CURATOR même avant la passation de la commande si l'activité en question a trait à la commande reçue.

(*) 78, Kennedy-Allée, Francfort/Main.

4. Dans le doute, les dispositions édictées sur le contrat d'ouvrage relatif à la gestion d'affaires (article 675 du Code civil allemand — BGB) s'appliquent à la présente matière à titre complémentaire.

5. Lorsque, dans un cas d'espèce, les rapports contractuels sont exceptionnellement établis entre la CURATOR et les personnes autres que le client, les dispositions stipulées ci-après à l'article 9 jouent aussi à l'égard de ces tiers.

§ 2. — *Passation de la commande*

Vaut comme acceptée toute commande que la CURATOR n'aurait pas immédiatement refusée.

§ 3. — *Exécution de la commande*

1. La CURATOR est tenue d'exécuter la commande selon les principes reconnus de l'exercice régulier de la profession.

2. La CURATOR choisit selon son propre examen les collaborateurs compétents qui seront chargés de s'occuper de la commande et qui, éventuellement, auront la qualité d'auxiliaires de l'exécution.

3. Le client doit s'abstenir d'exercer sur les organes du contrôle et sur les autres employés de la CURATOR toute action qui serait susceptible de compromettre leur indépendance. En particulier, il s'engage à n'offrir à aucun employé de la CURATOR aucun emploi ni aucun autre avantage et cela aussi bien pendant qu'après l'exécution de la commande. Le client répond de ce que cette obligation soit respectée aussi par les services sur lesquels la CURATOR étend son activité conformément à la commande mais qui n'ont pas la qualité de client eux-mêmes.

4. La commande est exécutée dans les délais d'usage dans la profession. Si la CURATOR ne peut pas respecter les délais consentis au client, elle doit l'en avertir en temps utile.

5. Lorsqu'il s'agit d'établir un rapport de vérification ou une expertise, aucun délai supplémentaire pour la remise de ces documents ne pour être accordé selon les dispositions des articles 634 et 636, alinéa 1 du Code civil allemand — BGB, avant l'expiration d'un mois depuis la clôture des contrats de vérification. Un laps de temps de 1 mois est considéré comme un délai supplémentaire raisonnable ; si la durée de la vérification a dépassé 4 mois, la durée du délai supplémentaire est prolongée d'un mois.

6. Toutes les pièces remises à la CURATOR ou établies par celle-ci lors de l'exécution de la commande, y compris les copies au carbone des documents de toute nature restent acquises à la CURATOR sauf si elles lui ont été communiquées simplement pour examen. Après 5 ans, la CURATOR est libre de détruire ces documents. Un exemplaire de chaque rapport de vérification et de chaque expertise est obligatoirement conservé pendant 10 ans.

7. Les rapports de contrôle et les expertises sont établis uniquement sous forme écrite. Les communications et les renseignements donnés oralement n'ont de force obligatoire que s'ils sont confirmés par écrit.

§ 4. — *Etendue de la commande*

La commande ne comprend pas le contrôle de la question de savoir si les dispositions légales particulières comme par exemple celles du droit fiscal, de la réglementation des prix, du régime de contingentement et du droit de change ont été respectées. De même, elle ne s'étend pas à la découverte de falsifications décrites et d'autres irrégularités et elle n'englobe pas davantage les questions qui sortent de son domaine à proprement parler. Cette disposition ne joue que dans la mesure où il n'y est pas dérogé du fait de la nature de la commande ou si les parties n'ont pas conclu d'autres conventions écrites. Lorsque des indices d'irrégularité apparaissent lors de l'application des méthodes de vérification de comptes, ils sont signalés au client.

§ 5. — *Dispositions applicables à titre complémentaire aux commandes de vérification*

1. Le contenu et l'étendue d'une vérification obligatoire sont déterminés par les prescriptions légales sous l'observation des principes d'une vérification régulière.

2. En ce qui concerne les vérifications facultatives, elles sont régies, par analogie, par les dispositions relatives aux vérifications prescrites par la loi, étant entendu qu'un visa d'attestation sera donné en la forme consacrée par l'usage professionnel en matière de vérification, pour la forme de l'entreprise dont il est question.

3. Le client a droit à 5 expéditions des rapports ou des comptes rendus d'expertise ; des expéditions supplémentaires seront comptées en plus.

4. Toute modification ou toute réduction postérieures des comptes d'exercice munis du visa d'attestation ou du rapport social requièrent une autorisation écrite de la Curator même si lesdits comptes ne sont pas publiés. Si la Curator n'a donné aucun visa d'attestation, il n'est pas possible de se référer, dans le rapport social ou dans un autre passage d'un texte destiné au public, à la vérification opérée par la Curator, sauf autorisation écrite de la Curator et en termes qu'elle aurait approuvés.

5. Lorsque la Curator révoque un visa de vérification, le client ne peut plus s'en servir. Sur demande, il est obligé de remettre à la Curator tous les documents munis du visa de vérification.

§ 6. — *Dispositions applicables à titre complémentaire aux commandes de consultation fiscale*

1. A défaut d'une autre convention écrite, la consultation fiscale ordinaire comprend les activités ci-après dont l'exercice est afférent à la durée du contrat :

a) Rédaction des déclarations fiscales annuelles (l'impôt sur le revenu des personnes physiques, l'impôt sur le revenu des personnes morales, l'impôt professionnel, l'impôt sur la fortune pour la date de fixation de l'assiette fiscale, établie pour une certaine durée à l'avance).

b) Vérification ultérieure des décisions écrites des activités fiscales et négociation avec les mêmes autorités au sujet des impôts mentionnés sous a/.

c) Etude de diverses questions fiscales relatives aux impôts mentiontionnés sous a/.

d) Etude des questions particulières concernant l'impôt sur le chiffre d'affaires présentées à la CURATOR à cet effet.

e) Concours lors des examens fiscaux des entreprises.

f) Assistance lors de la procédure fiscale contentieuse d'opposition.

Lorsque la CURATOR reçoit pour la consultation fiscale courante qu'elle donne un honoraire forfaitaire, les activités visées sous e/ et sous f/ sont rémunérées séparément si aucune autre convention n'a été passée par écrit à ce sujet.

2. La consultation fiscale courante (alinéa 1) n'englobe pas l'étude de diverses affaires fiscales, en particulier :

a) L'étude des questions fiscales qui ne se répètent pas comme, par exemple, celles qui apparaissent dans le domaine de l'impôt sur les successions, de l'impôt sur les mutations de capitaux et du droit d'enregistrement sur le transfert des biens immobiliers.

b) La coopération et la représentation dans les procédures engagées devant les juridictions fiscales et administratives de même qu'en matière de délits fiscaux.

c) L'activité exercée à titre de consultation ou d'expertise en connexité avec la transformation, la fusion, l'augmentation et la réduction du capital, l'assainissement, l'entrée et le retrait d'un associé, la cession de l'exploitation, la liquidation et ainsi de suite.

3. Le client doit présenter à la CURATOR, en temps utile, toutes les pièces essentielles pour l'observation des délais, notamment les décisions écrites des autorités fiscales, de manière que leur étude régulière soit garantie.

4. La CURATOR a le droit de prendre pour base les faits allégués par le client, et, notamment, les chiffres que celui-ci indique, et de les considérer comme corrects, aussi bien lors d'une consultation au sujet de questions fiscales particulières qu'en cas d'une consultation permanente. Néanmoins, elle est tenue d'aviser le client des inexactitudes qu'elle aurait constatées.

§ 7. — *Présentation des documents et obligation pour le client de fournir des explications*

1. Le client doit veiller à ce que toutes les pièces nécessaires à l'exécution de la commande soient présentées à la CURATOR ou à des agents de celle-ci, même sans y avoir été spécialement invité. Il en est de même en ce qui concerne l'information qui leur est produite au sujet des affaires et des circonstances qui peuvent être importantes pour l'exécution de la commande. Cela est aussi valable en ce qui concerne des documents, des affaires et des circonstances qui n'apparaissent qu'au cours de l'activité de la CURATOR.

2. Si la CURATOR ou ses agents en expriment la demande, le client est obligé de confirmer ou de faire confirmer par une déclaration écrite libellée par la CURATOR que les pièces présentées et les renseignements et explications fournis sont complets.

§ 8. — *Secret professionnel vis-à-vis des tiers*

1. La CURATOR est tenue au secret professionnel sur tous les faits dont elle aurait pris connaissance à l'occasion de son activité exercée pour le client. A cet effet, il importe peu qu'il s'agisse du client lui-même ou de ses relations d'affaires. Il n'en va différemment que si le client délie la CURATOR de ce secret ou si les dispositions légales s'y opposent. Le secret professionnel n'intervient pas dans la mesure où la révélation en est nécessaire comme moyen de défense contre les actions en justice intentées contre la CURATOR.

2. La CURATOR ne peut communiquer aux tiers les rapports, les expertises et autres observations écrites sur les résultats de son activité qu'avec l'autorisation du client.

3. Lorsque la commande s'étend au contrôle d'un tiers qui n'est pas client lui-même, le client répond de ce que ce tiers consente à ce que les renseignements soient fournis au client. La CURATOR n'est pas obligée de se procurer le consentement écrit du tiers. Lorsque le contrôle du client a lieu sur l'instigation d'un tiers, et lorsque le client a consenti à ce que les renseignements soient fournis à ce tiers, la CURATOR a le droit d'informer le tiers en question sur toutes les circonstances fondamentales, à moins que le client n'ait donné qu'un accord limité en termes exprès.

§ 9. — *Responsabilité*

1. L'étendue de la responsabilité de la CURATOR est toujours limitée à 100.000 D.M. à raison de chaque dommage individuel occasionné, à moins que des dispositions légales spéciales et impératives ne fixent une somme plus élevée ou qu'une somme inférieure ne soit déterminée par des règles de droit. Il en est ainsi même lorsque, exceptionnellement, une responsabilité devrait être établie envers une personne autre que le client. Il faut entendre par dommage individuel la somme des dommages-intérêts appartenant à tous les intéressés et résultant soit de la même et seule faute ou de fautes diverses commises à l'occasion de la même commande, soit de diverses fautes commises à l'occasion de plusieurs commandes. Les dispositions légales relatives à la responsabilité lors des vérifications obligatoires ne sont pas affectées par le présent article.

2. La CURATOR ne peut être poursuivie en dommages-intérêts que dans le délai de 6 mois après que l'ayant-droit à l'indemnité ait appris le dommage et le fait générateur de son droit, mais au plus tard dans un déla de cinq ans après l'intervention dudit fait générateur, sauf prescription plus courte prévue par la loi. Ce droit disparaît lorsqu'aucune demande n'est introduite en justice dans les 6 mois qui suivent le refus de l'indemnité donné par écrit.

3. La CURATOR n'est responsable envers d'autres personnes que le client que si elle a consenti à la remise par écrit à ces personnes de ses observations à caractère professionnel (rapports, expertises, etc).

§ 10. — *Protection de la propriété intellectuelle*

Le client répond de ce que les plans d'organisation, les expertises et les projets techniques, les dessins, les calculs collectifs et les calculs des coûts élaborés par la CURATOR dans le cadre de la commande ne seront employés qu'à des fins propres au client.

§ 11. — *Retard*

Lorsque le client ou une tierce personne à contrôler sur l'initiative du client sont en retard pour accepter la prestation offerte par la CURATOR ou lorsqu'ils ne prêtent pas à celle-ci le concours dont ils sont tenus, le client doit supporter les dépenses et les frais qui en résultent. En outre, la CURATOR a la faculté de se dédire du contrat après qu'un délai raisonnable aura été fixé. Si elle se désiste, la CURATOR a le droit de réclamer la rémunération conventionnelle ou légale pour la liquidation normale de la totalité de la commande, sous déduction des dépenses effectivement économisées du fait de l'annulation de la commande. De même elle peut réclamer la réparation du dommage qu'elle a subi. Les dispositions du § 649, phrase 2, demi-phrase 2 du Code civil allemand — B.G.B. ne jouent pas en la présente matière.

§ 12. — *Dénonciation des défauts*

1. Le droit de réclamer qu'il soit remédié aux défauts d'un rapport de vérification ou d'une expertise (§§ 633, alinéa 2 et 634 Code civil allemand — B.G.B.) dépend de la condition que ces défauts aient été dénoncés dans le mois qui suit la délivrance du rapport ou de l'expertise au client.

2. Le droit de réclamer qu'il soit remédié aux défauts expire 4 mois après la délivrance. Les droits à la rédhibition ou les droits à la réduction ou à la restitution des dépenses employées aux fins d'accomplissement d'une prestation dans les formes prescrites sont exclus.

§ 13. — *Dénonciation*

Dans la mesure où une convention écrite n'en stipule pas autrement ou que la loi n'en prescrit pas le contraire d'une façon impérative, la dénonciation du contrat est régie par les dispositions ci-après :

1. Les parties au contrat peuvent dénoncer le contrat à tout moment.

2. *a*) Si le client dénonce sans motif grave, la CURATOR conserve son droit à la totalité de la rémunération convenue ou fixée par l'usage, déduction faite des dépenses effectivement économisées du fait de l'annulation du contrat ; la CURATOR n'est pas obligée de souffrir d'être débitée de ce qu'elle gagne ou de ce qu'elle néglige de gagner grâce à un autre emploi de sa capacité de travail ou de celle de ses collaborateurs.

b) Si le client dénonce pour motif grave, la CURATOR pourra se prévaloir des droits contenus à l'article 649, phrase 2 du Code civil allemand — B.G.B.

c) Si le client dénonce pour motif grave tenant à l'attitude de la CURATOR contraire au contrat, celle-ci ne pourra réclamer qu'une partie de la rémunération correspondant aux prestations déjà rendues. Ce droit à une rémunération partielle disparaît dans la mesure où les prestations déjà rendues n'ont pas d'intérêt pour le client. Les dispositions du § 9 régissent l'introduction en justice des actions en dommages-intérêts appartenant au client.

3. *a*) Si la CURATOR dénonce sans motif grave, elle a le droit à une rémunération partielle correspondant aux prestations déjà rendues, à moins que celles-ci ne soient d'aucun intérêt pour le client par suite de la dénonciation. Si la CURATOR dénonce à contre-temps, elle est tenue de réparer au client le dommage qu'il subit de ce fait, conformément à l'article 9.

b) Si la CURATOR dénonce pour un motif grave dû au client, les dispositions de l'article 2a s'appliquent par analogie ; en ce qui concerne d'autres droits aux dommages-intérêts appartenant à la CURATOR, ceux-ci ne sont point affectés par les présentes dispositions.

c) Dans tous les autres cas où elle dénonce pour motif grave, la CURATOR peut exiger une rémunération partielle correspondant aux prestations qu'elle a déjà rendues, même si ces prestations ne présentent plus aucun intérêt pour le client.

§ 14. — *Honoraires*

1. En l'absence d'une convention particulière, les tarifs d'honoraires en matière de vérifications obligatoires (arrêté du ministère des Affaires Economiques du Reich en date du 11 avril 1939 — IV Kred. 28984/39) sont applicables par analogie, sous l'observation des principes fixés par « l'Institut der Wirtschaftsprüfer ». Mais au lieu de se servir de ces tarifs la CURATOR a la faculté de se baser sur les tarifs d'honoraires établis par la Verband Deutscher Buchrevisoren (V.D.B.). Les dispositions des présentes conditions générales de commandes priment les dispositions contenues aux tarifs d'honoraires.

2. A raison de chaque journée d'utilisation d'un employé, il est perçu un honoraire *pro rata temporis* ; un honoraire « ad valorem » peut y être ajouté en outre. Est aussi considérée comme utilisation d'un employé la dépense de temps dont celle-ci a besoin pour se rendre au lieu de travail et pour en revenir, de même que le temps dépensé pour des entretiens préalables, pour des négociations, pour des voyages et pour des comptes-rendus. Toute utilisation de la CURATOR qui implique qu'un collaborateur de la CURATOR exerce une activité ou participe à un entretien en dehors des locaux commerciaux de la CURATOR ou qui occasionne un voyage de celui-ci est au moins un fait générateur des honoraires *ad valorem* pour une demi-journée de travail.

3. Est considéré comme employé tout Wirtschaftsprüfer et tout collaborateur dont la formation et le savoir le qualifient pour accomplir lui-même au moins les parties essentielles des tâches d'un Wirtschafsprüfer.

§ 15. — *Frais et autres dépenses*

1. A l'occasion des activités exercées en dehors du siège social de la CURATOR, les collaborateurs employés à cet effet sont remboursés de leurs frais de voyage (au minimum 1re classe en chemin de fer, 1re classe en bateau, voyages par avion) des frais d'usage pour déplacement et pour transport des bagages. De même, il leur sera versé une allocation journalière et une indemnité pour frais d'hôtel, telles qu'elles résultent des directives concernant l'impôt sur les salaires. Lors du calcul des frais de voyage et autres, Francfort-sur-le-Main est considéré dans tous les cas comme point de départ et comme point final du voyage, sans tenir compte du lieu de la mise en route.

2. Les exemplaires supplémentaires de rapports, les conversations téléphoniques, les frais de télégramme et de télescripteur sonr comptés à part.

§ 16. — *Acomptes*

Outre le paiement d'une avance raisonnable, la CURATOR peut exiger, selon son appréciation, des acomptes proportionnels au degré d'avancement de l'exécution de la commande.

§ 17. — *Echéance, interdiction de compensation*

Les honoraires et les dépenses (remboursement) facturés par la CURATOR en vertu du tarif d'honoraires et des présentes conditions générales de commande sont exigibles dès l'entrée de la facture, Aucune réclamation au sujet des travaux n'autorise le client à retenir la rémunération. Est exclue toute compensation avec les créances de cette nature qui appartiennent à la CURATOR.

§ 18. — *Droit de rétention*

La CURATOR peut exercer le droit de rétention en raison de ses droits aux honoraires échus sur tous les documents qu'elle possède de même que sur les rapports, expertises, etc. qu'elle a établis.

§ 19. — *Compétence*

Tous les litiges ayant leur source dans le rapport créé par la commande ou connexes à celui-ci sont de la compétence locale exclusive de Francfort-sur-le-Main.

BIBLIOGRAPHIE

I

EN FRANCE

BATIFFOL (Henri). — *Traité élémentaire de droit international privé*, Paris, 1955.

BAUDOIN-BUGNET (Pierre). — *Le contrôle des sociétés et la protection de l'épargne en Allemagne* (*Réforme des bilans et le Wirtschaftsprüfer*), Pichon et R. Durand-Auzias, Paris, 1934, 278 pages.

BOSVIEUX (H.). — « La nouvelle réglementation du mandat des commissaires aux comptes » in *Journal des Sociétés*, 1936.149.

BOUTERON (Jacques). — « Commissaire aux comptes » dans *Répertoire de droit commercial et des sociétés*, Paris, 1958.

BROET (L.). — « Le contrôle du commissaire aux compes sur les comptabilités mécanographiées par cartes perforées » in *Revue de la Compagnie des commissaires de Sociétés*, Paris, janv.-juill. 1958.

Contribution à la gestion moderne des entreprises (Organisation — Contrôle — Fiscalité). Document de travail du IV[e] congrès de l'U.E.C., Zurich, 18-21 sept. 1961.

DALSACE (André). — « Assemblées générales », dans *Répertoire du droit commercial et des Sociétés*, Paris, 1958.

— « L'unification de la prescription de l'action en responsabilité contre les gérants et administrateurs des sociétés par actions », in *Revue des Sociétés*, 1950-1.

DAVID (René). — *Traité élémentaire du droit civil comparé*, Paris, 1950.

DECUGIS (H.). — « La révocabilité ad nutum des commissaires aux comptes » in *Journal des Sociétés*, 1944.

ESCARRA (J.). — *Cours de droit commercial*, Paris, 1952.

FAIN (Gaël). — « Le contrôle des sociétés anonymes françaises en droit comparé » in *Revue de la Compagnie des Commissaires*, 1952.

FAIN, FAURE. — *La Révision Comptable* (Principes juridiques et techniques de l'expertise comptable et des commissaires aux comptes), Paris, 1947.

FAUCONNEAU (V.-P.). — « Le secret professionnel du commissaire de sociétés », in *Revue de la compagnie des commissaires*, 1952, p. 12 et s.

— « L'application de l'article 40 après les arrêts de la Cour de Paris des 24 févr. 1954 et 23 nov. 1955 », *Revue des Commissaires*, janv.-juill. 1956, p. 36 et s.

FOURASTIÉ (Jean). — *La comptabilité*, Paris 1959, Collection « Que sais-je » ?

GRANGER (R.). — *La nature juridique des rapports entre actionnaires et commissaires chargés du contrôle dans les sociétés par actions*, préface J. Hamel, thèse, Paris, 1951.

HAMEL. — « Le rapport spécial de l'article 40 », *Gazette du Palais*, 1944.1.41.

HAMEL (J.) et LAGARDE (C.). — *Traité de droit commercial*, tome I, Paris, 1954.

HÉMARD (Jean). — « Les agents commerciaux », in *Revue trimestrielle de droit commercial*, 1959.

HEURTEUX (Claude). — *L'information des actionnaires et des épargnants — étude comparative*, préface de A. Tunc et avant-propos de F. Goré, Paris, 1961.

HOUPIN et BOSVIEUX. — *Traité général des sociétés*, 7e édition, 1935.

HUGUENEY (L.). — « La complicité des commissaires aux comptes dans les délits relatifs aux bilans », in *Revue trimestrielle de droit social et de droit financier*, 1938, n° 2.

ISSELÉ (Lucien). — *La responsabilité civile et pénale des commissaires dans les sociétés anonymes*, thèse imprimée, Chaumont, 1941.

JOLY (A.). — *Dictionnaire du droit des sociétés anonymes*, Paris, 1959.

LAGARDE (Gaston). — « Le statut des commissaires dans les sociétés par actions », *A.N.S.A.*, 1936.

LAURIOL (V.). — « Le rapport spécial des commissaires aux comptes », in *Revue trimestrielle de droit commercial*, 1955, p. 723 et s.

LECOMTE (H.). — « Des nouvelles pénalités et déchéances en matière de sociétés par actions », *Journal des sociétés*, 1936, p. 81 et s.
« Le décret du 31 août 1937 modifiant divers articles de la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés par actions, *A.N.S.A.*, Paris, déc. 1937.

LEMOINE (M.). — « Les diligences du commissaire de sociétés », *Revue de la Compagnie des commissaires*, 1954.107.

MAZEAUD (H.). — « Essai de classification des obligations », in *Revue trimestrielle de droit civil*, 1936.

MAZEAUD (H. et L.) et TUNC (A.). — *Traité théorique et pratique de la responsabilité civile délictuelle et contractuelle*, 5e édition, Paris, 1957.

MONTESQUIEU. — *De l'Esprit des Lois*, texte établi avec une introduction, des notes et des variantes par Gonzague Truc, Paris, 1945.

MOREAU (André). — *La Société Anonyme*, tome I, Paris, 1953.

NIBOYET. — « La fonction du droit comparé », Pandectele Române, 1934, III.57, cité par R. David, *Traité élémentaire de droit civil comparé*, Paris, 1950, p. 133.

NOIREL (Jean). — *La société anonyme devant la jurisprudence moderne*, préface de R. Roblot, Paris, 1958.
La Revue Fiduciaire, Paris.

RIPERT (Georges). — *Traité élémentaire de droit commercial*, 5e édition, Paris, 1959, avec le concours de MM. Durand et Roblot.

SOLUS (H.). — *La réforme du droit des sociétés*, 1938.
— « Rôle des commissaires aux comptes des sociétés anonymes », in *Les services de documentation économique*, 1957.

TUNC (A.). — « Distinction des Obligations de Résultat et des Obligations de Diligence », in *J.C.P.*, 1945, n° 445.

WISNER. — « Plan et Contenu du rapport principal du commissaire aux comptes à l'Assemblée générale », in *Revue de la Compagnie des commissaires*, 1956.53.

II

EN ALLEMAGNE

ADLER (Hans Dr.). — « Gibt es einen negativen Bestätigungsvermerk ? », in *Wirtschaftstreuhänder* 1936.

ADLER (Hans Dr.). DURING (Walther), SCHMALZ (Kurt Dr.). — *Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft*, 3e édition, 1957, Stuttgart.

BALLERSTEDT KURT DR. — *Kapital, Gewinn und Ausschüttung bei Kapitalgesellschaften*, Tübingen, 1949.

Baudisch (Dr.). — « Von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossene Freundschafts —, Handels — und Schiffahrtsverträge und Niederlassungsabkommen im Hinblick auf wirtschaftsprüfende und beratende Berufe », in *Die Wirtschaftsprüfung* 1950, p. 163.

Barmann (Johann Dr.). — Professor : « Einheitliche Gesellschaftsform für die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft », in *Archiv für die zivilrechtliche Praxis*, tome 160, 2e cahier, Tübingen, 1961.

Baumbach (Adolf Dr.), Hueck (Alfred Dr.). — *Aktiengesetz*, Munich et Berlin 1956.

Betriebs-Berater. — Heidelberg.

Blick durch die wirtschaft. — Francfort sur-le-Main.

Bronner (Herbert Dr.). — *Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht*, Stuttgart, 1960, 6e édition.

Bundessteuerblatt.

Der Betrieb. — Düsseldorf.

Die Bundesrepublik 1956, 1957. — Berlin-Cologne.

Die Wirtschaftspruefung. — Stuttgart.

Ehlers (Hans Dr.). — « Neuregelung der Abgrenzung zwischen freiberuflicher und gewerblicher Tätigkeit », in *Betriebs-Berater* 1961, p. 1120 et 1121.

Essler (J. Dr.). — *Die Gliederung der Bilanz und die übrige Rechnungslegung in internationaler Sicht*, Bonn, 1959.

Gabler (Dr.). — *Wirtschafts — Lexikon*, 4e édition, Wiesbaden, 1961.

Gadow (W.), Heinichen (Dr.), Schmidt (E. Dr.), Schmidt (W. Dr.), Weipert (O. Dr). — *Aktiengesetz*, Berlin, 1939.

Gessler (Ernst Dr.). — Professor, « Wendung in der Aktienrechtsdebatte », in *Betriebs-Berater* 1961, no 11.

Gierke (von Otto). — *Das deutsche Genossenschaftsrecht*, 1954.

Godin (von), Wilhelmi. — *Aktiengesetz, Kommentar*, 2e édition, Berlin, 1950.

Haff (Karl). — « Die juristischen Personen des bürgerlichen und Handelsrechts in ihrer Umbildung », in *RG. Praxis V.*

Heissmann (Ernst Dr. Dr.). — « Zur Passivierung von Ruhegeldverpflichtungen », in *Betriebs-Berater* 1961, no 13.

Herbst (Robert Dr.). — *Wörterbuch der Handels — Finanz — und Rechtssprache*, tome II, Luzern, 1958.

Heubeck (Georg Dr.). — « Zur Bewertung von Pensionsverpflichtungen nach dem Urteil des Bundesgerichtshofes vom 27 févr. 1961 », in *Betriebs-Berater* 1961, no 13.

Hoesslin. — « Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine Anwendung in der Praxis », in *Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung*, 1936.

Juristische Wochenschrift. — Leipzig et Berlin.

Koch (Waldemar Dr.). — *Der Beruf des Wirtschaftsprüfers*, Berlin, 1957.

Kronstein, Klaussen. — *Publizität und Gewinnverteilung im neuen Aktienrecht*, Francfort-sur-le-Main, 1960.

Neflin (Hermann). — *Die Haftung des Wirtschaftsprüfers*, 3e édition, Stuttgart, 1960.

Palandt (O. Dr.). — *Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch*, 18e édition, Munich et Berlin, 1959.

Prüfung des Jahresabschlusses, ouvrage rédigé par la Commission de comptabilité de l'U.E.C., Düsseldorf, 1961.

Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, projet d'une loi sur les sociétés par actions, édité par le ministère fédéral de la Justice 1958, Cologne.

Schlegelberger. — *Die Erneuerung des Aktienrechts*, 1935.

Schlegelberger, Quassowski, Hertig, Gessler, Hefermehl. — *Aktiengesetz*, 3e édition, Berlin, 1939.

Siebert. — « BGB System und völkische Ordnung », in *Rechtswissenschaft* 1936.225.

Steudinger (von J.). — *Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch*, tome II, 11e édition, 1958.

Steuer und Wirtschaft.

Waldner (Wolfgang Dr.), Tiefenbacher (Erhard Dr.). — « Der Bundesgerichtshof und die Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung », in *Betriebs-Berater* 1961, nos 11 et 29.

Wietholter (Rudolf Dr.). — *Interessen und Organisation der Aktiengesellschaft im amerikanischen und deutschen Recht*, Karlsruhe, 1961.

Wirtschaftsprüfer — Handbuch 1959. — Düsseldorf, 1959.

Wirtschaftstreuhaender. — Berlin.

III

INTERNATIONAL

Hémard (Jean). — Exposé lors du Congrès de l'U.E.C., Nice 1958, in *Les entreprises et leurs conseillers face au Marché commun européen*, Toulouse 1960, p. 74 à 83.

Zimmermann (Fritz Dr.). — Exposé lors du Congrès de l'U.E.C., Nice 1958, in *Les entreprises et leurs conseillers face au Marché commun européen*, Toulouse 1960, p. 67 à 74.

TABLE ALPHABETIQUE DES MATIERES

(Les chiffres renvoient aux numéros et non aux pages)

A

Abschlussprufer, 243-257 ;
responsabilité, 288 (voir aussi *Wirtschaftsprüfer*).

B

Banqueroute :
frauduleuse, 15-16 ;
simple, 16.

Bilan, 13, 21, 22, 24, 25, 27, 38, 52 ;
présentation uniforme, 23 ;
réévaluation, 23 ;
bilan-type, 23 ;
évaluation des différents postes, 26 ;
véracité et clarté, 25 ;
continuité ou identité, 26 ;
bilan commercial, 28 ;
bilan fiscal, 28 ;
bilan annuel, 28 ;
bilan consolidé, 29 ;
modification apportée, 45 ;
Annexe I.

Bonne foi, 289.

C

Conditires aux comptes, 5, 8, 59 ;
origine et historique, 64-65 ;
responsabilité, 64 (voir *Responsabilité*) ;
textes régissant la profession, 66-67 ;
domaine d'activité, 84-85 ;
règles applicables, 90 ;
commissaire ordinaire, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 106, 110 ;
commissaire inscrit ou agréé, 63, 98, 99, 100, 107 ;
incompatibilités, 113, 114, 115, 116 ;
déchéances et interdictions, 117 ;
incapacités, 119-120 ;
incapacité spéciale du commissaire agréé, 121 ;
rémunération, 127 ;
secret professionnel, 132 ;
conditions d'admission, 140, 141, 142 ;
examen professionnel, 146 ;
fin de l'activité, 148 ;
liberté d'établissement, 151 ;
réforme (et nécessité de), 343 ;
commissaire de minorité, 345 ;
fonction internationale, 361.

Chiffre d'affaires, 18.

Comptabilité :
système français, 12 ;
système allemand, 13 ;
comptabilité matière, 18 ;
réforme, 348.

Comptes profits et pertes, 24, 30, 52, 61 ;
Annexe 1.

Conditions générales, 269, 270, 271 ;
Annexe 2.

Correspondance, 11-12.

Contrat :
d'ouvrage, 267 ;
d'adhésion, 271.

Contrôle, 3-4 ;
origine, 6-7-8 ;
de la comptabilité, 11 ;
organe (voir *Mission de contrôle et information*) ;
notion, 1, 9, 344.

D

Droits de l'actionnaire :
exercice et jouissance individuels, 33, 39 ;

s'enquérir, 40 ;
prendre copie, 42 ;
exercice et jouissance collectifs, 33, 43 ;
contrôle de l'entreprise, 44, 45, 46, 47, 55 ;
nomination des organes extérieurs de contrôle, 56 ;
exercice délégué tacitement ou expressément, 33 ;
droit de prendre une décision, d'exiger une information, 34 ;
droit de visiter les installations de la société, 35 ;
droit de propriété *sui generis* sur la société, 36.

F

Faute des commissaires, 282.

Fisc, 17 ;
en France, 18 ;
en Allemagne, 19.

Fonctionnaire de la société, 259, 349.

G

Gestion :
rapport, 189-190.

I

Investigations, 222, 225 ;
pouvoir illimité, 223, 224.

Information, 194, 195, 205, 220 ;
rapport général, 196, 197, 198, 199 ;
rapport spécial, 200, 201, 202, 203, 204 ;
rapport de contrôle, 207, 208, 209, 210.

Inventaire, 11, 12, 13.

J

Juridiction disciplinaire :
Pour le Wirtschaftsprüfer, 155 ;
tribunaux compétents, 156 ;
pour le commissaire aux comptes, 157.

L

Livre de commerce :
non tenus, 15 ;
publicité, 31.

M

Mandat, 258, 261, 273 ;
dans l'intérêt des deux parties, 260 ;
mandat légal, 262 ;
mandat social, 263 ;
mandat de gestion d'affaires, 267.

Mission de contrôle, 176, 184, 193 ;
mission ordinaire, 177, 178, 179 ;
contrôle des biens, 180 ;
contrôle de l'exactitude des informations données, 181 ;
contrôle non limité à la présentation extérieure des comptes, 187 ;
vérification du respect des dispositions légales, 188 ;
nature juridique, 282.

Mission spéciale, 216, 233, 256, 257 ;
pouvoirs d'administration, 228, 229, 230, 231, 232, 233 ;
obligation de dénoncer les faits délictueux, 234, 235 ;
mission d'information spéciale, 236, 239, 240, 241, 242 ;
rapport spécial à l'assemblée, 237, 238, 243.

O

Organes sociaux, 1, 9.

Organisation professionnelle :
Chambre des Wirtschaftsprüfer, 152, 153 ;
association des commissaires inscrits, 154.

Obligation de résultat, 276.

P

Plan comptable, 23.

Q

Quitus, 34, 53, 54.

R

Rapport :
du conseil d'administration, 49, 191 ;
des commissaires, 49 ;
de la direction, 52 ;
social, 81 ;
de contrôle, 50 ; 81 ;
sur le résultat du contrôle spécial, 253, 254.

Registre professionnel, 162.

Responsabilité, 274 ;
civile, 275, 276, 279, 280, 284, 285, 293, 304 ;
données constitutives, 278 ;
cas de responsabilité, 281, 290 ;
cas de responsabilité, 281, 290 ;
responsabilité solidaire, 282, 286,
responsabilité échelonnée, 283 ;
limitée, 286 ;
à l'égard des tiers, 294, 295, 296 ;

responsabilité institutionnelle, 297 ;
responsabilité délictuelle, 290, 293 ;
responsabilité pénale, 308, 309, 310, 311, 312, 313, 320, 325, 326, 327 ;
délits prévus, 308, 311, 321, 323 ;
peines, 314, 315, 322 ;
cumuls de responsabilités, 316-317 ;
délits complexes, 317 ;
délit de complicité intentionnelle, 324 ;
prescription, 318, 328 ;
responsabilité disciplinaire, 334, 335, 336.

S

Sociétés commerciales :
réformes envisagées, 339, 351, 356, 361.

Société en commandite par actions 2.

Sonderprüfer, 243, 247, 255, 257 ;
domaine d'action, 244-245 ;
vérification des actes d'administration, 236 ;
augmentation de capital social, 248-249 ;
réduction de capital social, 290 ;
moyens d'investigation, 251-252 ;
responsabilité, 291-292.

V

Visa de confirmation, 212, 213, 217, 218 ;
visa sans réserve, 214, 300 ;
refus de visa, 215 ;
visa sous réserve, 216 ;
révocabilité, 219.

W

Wirtschaftsprufer (voir aussi *Abschlussprüfer et Sonderprüfer*), 5, 8, 59, 61, 130, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 172, 174 ;
origine ou historique, 68, 69, 70 ;
réglementation professionnelle, 72, 73, 74, 75, 76 ;
régime actuel, 77, 179, 180 ;
chambre des Wirtschaftsprüfer, 77 (voir *Organisation professionnelle*) ;
mission de contrôle, 81 (voir *Mission de contrôle et mission spéciale*) ;
domaine d'activité, 84, 85, 87 ;
règles applicables, 101, 102 ;
opposition à la nomination, 102 ;
nomination judiciaire, 103 ;
publicité de la nomination, 108 ;
liberté de choix, 111 ;
incompatibilité, 123 ;
rémunération, 127, 173 ;
tarifs en vigueur, 128 ;
secret professionnel, 132 ;
morale professionnelle, 134 ;
indépendance, 135 ;
devoir d'agir sous sa propre responsabilité, 136-137 ;
conditions d'admission à la profession, 139 ;
examen professionnel, 144 ;
fin de l'activité, 148 ;
liberté d'établissement, 150 ;
nature juridique de la profession, 265 ;
nature juridique des actes accomplis, 266 ;
réforme, 252 ;
fonction internationale, 361.

Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, 169, 170, 171, 174 ;
responsabilité, 337.

TABLE ANALYTIQUE DES MATIERES

N°s

INTRODUCTION .....

Nécessité de dégager un critère de comparaison. Notion de contrôle de sociétés en général. Position de la question ..... 1 à 9

PREMIÈRE PARTIE

OBJET ET ORIGINE DU CONTROLE DANS LES SOCIÉTÉS PAR ACTIONS FRANÇAISES ET ALLEMANDES

TITRE I

LES SYSTÈMES COMPTABLES FRANÇAIS ET ALLEMAND

CHAPITRE I. — **Eléments de comptabilité** ..... 10 et 11

Section I. — Système comptable français 12

Section II. — Système comptable allemand ..... 13 et 14

Section III. — Sanctions de la non tenue des livres .....

Sous-Section I. — En France 15

Sous-Section II. — En Allemagne 16

Section IV. — La comptabilité et le fisc 17

Sous-Section I. — En France 18

Sous-Section II. — En Allemagne 19

Sous-Section III. — Importance des dispositions fiscales pour les vérificateurs français et allemands 20

CHAPITRE II. — **Le bilan et le compte profits et pertes** 21

Section I. — Le bilan et le compte profits et pertes en France ..... 22 à 24

Section II. — Le bilan et le compte profits et pertes en Allemagne .... 25 à 29

Section III. — Comparaison du bilan et du compte profits et pertes français au bilan et au compte profits et pertes allemand ..... 30 et 31

TITRE II

LE DROIT DES ACTIONNAIRES EN MATIÈRE DE CONTROLE DANS LES SOCIÉTÉS PAR ACTIONS FRANÇAISES ET ALLEMANDES

CHAPITRE UNIQUE. — **Les différents droits de l'actionnaire** ..... 33 à 38

Section I. — Droits exercés individuellement 39

Sous-Section I. — Droit de s'enquérir ..... 40 et 41

Sous-Section II. — Droit de prendre copie 42

Section II. — Droits exercés collectivement 43

Sous-Section I. — Contrôle de l'entreprise .....

§ 1. Délibération de l'assemblée générale sur les comptes établis par le conseil d'administration et sur le rapport de contrôle du commissaire ..... 44 à 51

§ 2. Délibération de l'assemblée générale d'une société par actions allemande sur les comptes d'exercice et son quitus aux administrateurs ..... 52 et 51

§ 3. Problème du quitus en France 54

§ 4. Comparaison du système allemand au système français en matière de contrôle de l'entreprise par les actionnaires 55

Sous-Section II. — Nomination des organes extérieurs de contrôle. 56

Sous-Section III. — La pratique de l'exercice collectif des droits de l'actionnaire 57

DEUXIÈME PARTIE

MISE EN ŒUVRE DU CONTROLE DANS LES SOCIÉTÉS PAR ACTIONS FRANÇAISES ET ALLEMANDES

TITRE I

POSITION DU PROBLÈME

CHAPITRE UNIQUE. — **Le commissaire aux comptes et le Wirtschaftsprüfer. Définition des deux organes** 59

Section I. — En France 60

Section II. — En Allemagne 61

Section III. — Le commissaire agréé 62

TITRE II

ORIGINES. HISTORIQUE DE LA RÉGLEMENTATION JURIDIQUE DOMAINE D'ACTIVITÉ

CHAPITRE I. — **Origines de l'institution et historique de sa réglementation** .....

Section I. — En France ..... 63 et 64

Sous-Section I. — Revue des textes applicables 65

§ 1. Textes incorporés dans la loi de 1867 66

§ 2. Textes non incorporés dans la loi de 1867 67

N^os

Section II. — En Allemagne ..... 68 à 71

Sous-Section I. — La réglementation professionnelle ..... 72 à 76

§ 1. Wirtschaftsprüferordnung du 24 juillet 1961 ..... 77 et 78

Sous-Section II. — Textes relatifs aux sociétés de droit commercial applicables aux activités du Wirtschaftsprüfer 79

§ 1. Législation sur les sociétés autres que la société par actions ou en commandite par actions..... 80

§ 2. Loi du 30 janvier 1937..... 81

Section III. — Les éléments les plus caractéristiques de la réglementation française et allemande..... 82

CHAPITRE II. — **Domaine d'activité**..... 83

Section I. — L'activité du commissaire aux comptes et du Wirtschaftsprüfer dans les sociétés commerciales..... 84 à 86

Section II. — Diverses activités professionnelles du Wirtschaftsprüfer .. 87

TITRE III

RÈGLES APPLICABLES AUX COMMISSAIRES AUX COMPTES ET AUX WIRTSCHAFTSPRÜFER (LEURS DROITS ET LEURS DEVOIRS)..... 88

CHAPITRE UNIQUE. — **Règles applicables**..... 89

Section I. — Les questions réglementées par la législation sur les sociétés.

Sous-Section I. — Le mode de désignation, la durée et la publicité de la fonction de contrôleur..... 90

§ 1. En France :

A. — Commissaires « ordinaires » ..... 91 à 97

B. — Commissaires « inscrits » ; leur comparaison avec les commissaires « ordinaires »..... 98 à 100

§ 2. En Allemagne ..... 101 à 104

§ 3. Comparaison des textes français et allemands..... 105

Sous-Section II. — Publicité légale des organes extérieurs de contrôle

§ 1. En France :

A. — Commissaires ordinaires 106

B. — Commissaires inscrits 107

§ 2. En Allemagne 108

§ 3. Les différences de système français et allemand en matière de publicité légale des contrôleurs aux comptes..... 109

Sous-Section III. — Les conditions du choix des commissaires français et des Wirtschaftsprüfer (liberté du choix).

§ 1. En France 110

§ 2. En Allemagne..... 111

Sous-Section IV. — Les incompatibilités, interdictions et déchéances que les contrôleurs peuvent encourir.

§ 1. En France ..... 112 à 121

§ 2. En Allemagne..... 122 à 125

§ 3. Comparaison du système français au système allemand .. 126

Sous-Section V. — La rémunération des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer

§ 1. En France 127

§ 2. En Allemagne..... 128 et 129

§ 3. Comparaison du système français au système allemand .. 130

Nos

Sous-Section VI. — Le secret professionnel
§ 1. En France 131
§ 2. En Allemagne 132

Section II. — Les questions réglementées par le droit professionnel (difficultés de comparaison entre le commissaire aux comptes et le Wirtschaftsprüfer) 133

Sous-Section I. — La morale professionnelle 134

§ 1. (L'indépendance — Unabhängigkeit) 135
§ 2. Le devoir d'agir sous sa propre responsabilité (eigenverantwortlich) ..... 136 et 137
§ 3. Les règles professionnelles qui ne figurent pas dans la loi du 24 juillet 1961 138

Sous-Section II. — La qualification professionnelle des Wirtschaftsprüfer et des commissaires inscrits. Les examens d'admission au titre et à la fonction de Wirtschaftsprüfer et de commissaire inscrit

§ 1. Le Wirtschaftsprüfer ..... 138 bis et 139
§ 2. Le commissaire inscrit, sa comparaison avec le Wirtschaftsprüfer ..... 140 à 143

Sous-Section III. — Examens professionnels

§ 1. Le Wirtschaftsprüfer ..... 144 et 145
§ 2. Le commissaire inscrit — Quelques aspects comparatifs avec le Wirtschaftsprüfer ..... 146 à 149

Sous-Section IV. — Liberté d'établissement

§ 1. Le Wirtschaftsprüfer 150
§ 2. Le commissaire inscrit 151

Sous-Section V. — Organisation professionnelle

§ 1. En Allemagne ..... 152 et 153
§ 2. En France 154

Sous-Section VI. — Organisation de la juridiction disciplinaire

§ 1. En Allemagne ..... 155 et 156
§ 2. En France 157
§ 3. Comparaison de ces deux systèmes ..... 158 à 161

Sous-Section VII. — Registre professionnel des Wirtschaftsprüfer 162

Sous-Section VIII. — Droits et devoirs du Wirtschaftsprüfer prévus notamment par la loi de 1961 ..... 163 à 174

Sous-Section IX. — Quelques remarques finales sur les règles professionnelles françaises et allemandes 175

Section III. — Droits et devoirs des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer dans l'accomplissement de leur mission de contrôle de sociétés 176

Sous-Section I. — Mission ordinaire

§ 1. Mission de contrôle
A. — En France ..... 177 à 182
B. — En Allemagne ..... 183 à 193
§ 2. Mission d'information
A. — En France ..... 194 à 205
B. — En Allemagne ..... 206 à 221
§ 3. Pouvoirs d'investigation des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer ..... 222 à 225

Sous-Section II. — Mission spéciale 226

§ 1. Le commissaire aux comptes 227
A. — Le pouvoir d'administration du commissaire ..... 228 à 233
B. — Obligation de dénoncer les faits délictueux ..... 234 et 235
C. — Mission d'information spéciale ..... 236 à 242

N^os

§ 2. Le Wirtschaftsprüfer 243
A. — Le domaine d'action ..... 244 à 250
B. — Moyens d'investigation ..... 251 à 252
C. — Rapports sur le résultat du contrôle spécial ..... 253 à 255
§ 3. Comparaison entre la mission spéciale des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprufer ..... 256 et 257

TITRE IV

NATURE JURIDIQUE DE LA MISSION DE CONTROLE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES ET DES WIRTSCHAFTSPRÜFER LEURS RESPONSABILITÉS

CHAPITRE I. — **Nature juridique de la mission de contrôle** .....

Section I. — En France ..... 258 à 263

Section II. — En Allemagne 264

Sous-Section I. — Nature juridique de la profession de Wirtschaftsprüfer 265

Sous-Section II. — Nature juridique des actes accomplis par le Wirtschaftsprüfer en vertu de la loi de 1937 *sur les sociétés par actions* ..... 266 à 273

CHAPITRE II. — **La responsabilité du commissaire aux comptes et du Wirtschaftsprüfer** 274

Section I. — Responsabilité civile 275

Sous-Section I. — En France ..... 276 à 283

Sous-Section II. — En Allemagne ..... 284 à 293

Sous-Section III. — La responsabilité civile des commissaires aux comptes et des Wirtschaftsprüfer à l'égard des tiers ..... 294 à 304

Sous-Section IV. — Comparaison de deux systèmes ..... 305 et 306

Section II. — Responsabilité pénale 307

Sous-Section I. — En France ..... 308 à 319

Sous-Section II. — En Allemagne ..... 320 à 328

Sous-Section III. — Comparaison du système français et allemand 329 à 333

Section III. — Responsabilité disciplinaire 334

Sous-Section I. — En France 335

CONCLUSION. — **Les perspectives d'avenir** ..... 339 à 361

Imp. F. BOISSEAU, Rue du Taur, 34 - TOULOUSE (France)
Dépôt légal, 4e trimestre 1965

COLLECTION HERMES

dirigée par J. HÉMARD
Professeur à la Faculté de Droit
et des Sciences économiques de Paris

1. **Jean LACOMBE - Les réserves dans les sociétés par actions.**

2. **Michel MEYSSAN - Les droits des actionnaires et des autres porteurs de titres dans les sociétés anonymes (étude de droit comparé).**

3. **Frédéric LE NEPVOU de CARFORT - La prorogation des sociétés commerciales (ordonnance du 7 janvier 1959).**

4. **François KRAEMER - Les droits des créanciers d'une société dissoute.**

5. **Jean-Pierre STENGER - La contrefaçon de brevet en droit français et en droit américain.**

6. **Miroslaw KOVARIK - Le commissaire aux comptes et le Wirtschaftsprüfer.**